

REALISASJON SOM INNVINNINGSKRITERIUM

Transaksjonsformer og utvalgte problemstillinger

Kandidatnr: 452

Veileder: Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25. november 2003 (H-03)

Til sammen 17805 ord

24/11 2003

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	TEMAET FOR OPPGAVEN	1
1.2	AVGRENSNING	2
1.3	BEGREPET REALISASJON	3
1.4	RETTSKILDEBRUK	5
<u>2</u>	<u>SKATTELOVEN § 9-2</u>	<u>6</u>
2.1	INNLEDNING	6
2.2	FORMER FOR REALISASJON	6
2.2.1	SALG	6
2.3	GAVE/GAVESALG	7
2.3.1	SYMBOLSK VEDERLAG	8
2.3.2	GAVEHENSIKT	10
2.3.3	LEGALITETSPRINSIPPET	13
2.4	TVANGSAVSTÅELSE	14
2.5	MAKESKIFTE OG BYTTE	15
2.5.1	BYTTE	15
2.5.2	MAKESKIFTE	15
2.5.3	GAVEBYTTE	16
2.6	TILBAKEFØRING	17
2.6.1	HEVING	17
2.6.2	REALISASJON FØR HEVINGSOPPGJØR	17
2.7	OPPHØR AV EIENDOMSRETT	20
2.7.1	ØDELEGGELSE	22
2.7.2	KONKURS	22
2.7.3	TOTALE DEFINITIVE VERDITAP	23
2.8	EKSTINKSJON	24
2.8.1	HEVD	24

<u>3</u>	<u>OVERFØRING, OPPHØR ELLER VIDEREFØRING AV INTERESSE</u>	<u>25</u>
3.1	INNLEDNING	26
3.2	VIDEREFØRING AV EIERPOSISJON	27
3.2.1	TROLL SALMON-PRINSIPPET	28
3.2.2	AKSJER SOM UTTRYKK FOR SELSKAPSANDEL	30
3.2.3	SYMMETRI MELLOM TAP OG GEVINST	31
3.2.4	SELSKAPETS SALG AV EGNE AKSJER	33
3.2.5	SALG OG TILBAKEKJØP	34
3.3	VURDERINGER	37
3.4	OVERFØRING TIL NÆRSTÅENDE SUBJEKT	38
3.4.1	SELSKAPER ER EGNE SUBJEKTER	38
3.4.2	OVERFØRING TIL DATTERSELSKAP	39
3.4.3	PLANLAGTE TRANSAKSJONSREKKER I KONSERN	40
3.5	TRANSAKSJONER I SAMMENHENG	43
3.6	VEDERLAG	45
<u>4</u>	<u>TIDSPUNKTET FOR INNVINNING/PÅDRAGELSE</u>	<u>47</u>
4.1	HOVEDREGEL	47
4.2	OPSJONSAVTALE ER IKKE REALISASJON	48
4.3	TVANGSAVSTÅELSE	51
<u>5</u>	<u>KONKLUSJON/AVSLUTNING</u>	<u>52</u>
	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>54</u>

1 Innledning

1.1 Temaet for oppgaven

I denne avhandlingen vil jeg forsøke å belyse realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium i skatteretten. Det første spørsmålet jeg vil gjøre rede for er hvilke transaksjonsformer som omfattes av begrepet, fra det rene salg, med overgivelse av gjenstanden til kjøper, til transaksjoner som ligger på grensen til å omfattes av begrepet, som gavesalg. I tillegg kommer ødeleggelse og andre tap både med og uten erstatningsutbetalinger. Jeg vil gi en karakteristikk av de ulike transaksjonsformene, hvordan de har kommet inn i loven og hvordan de forstås. Jeg vil også ta for meg enkelte sentrale problemstillinger som kommer frem ved vurderingen av om realisasjon foreligger eller ikke. Hovedspørsmålet her er om formuesgodet er overført eller om selger viderefører en eierinteresse.

Det neste spørsmålet jeg vil ta for meg er tidspunktet for innvinningen etter realisasjonsbegrepet. Dette må ikke forveksles med tidspunktet for periodiseringen av inntekten eller tapet selv om det tidligere har vært noe uklarhet i forholdet mellom disse begrepene. Dette kommer jeg tilbake til nedenfor. Tidspunktet for innvinningen har selvstendig betydning der loven stiller opp et krav til eiertid som vilkår for skattefrihet eller skatteplikt, for eksempel botidskravene ved realisasjon av bolig og fritidseiendom. I tillegg kan det også ha betydning for hvilket subjekt som skal tilordnes en gevinst eller tap. Det er vanlig å betegne innvinningskriteriet som det tidspunkt gevinsten eller tapet har aktualisert seg, typisk ved avtaleinngåelse der avtalen er bindende og vederlaget er avtalt.

Realisasjon er et vilkår for skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap for flere typer eiendeler. Jeg vil gå inn på hvordan begrepet benyttes innenfor de ulike formuestypene, og med dette vil jeg forsøke å gi en sammenlignende og samlet forståelse av begrepet.

1.2 Avgrensning

Jeg vil ikke ta for meg det tilgrensende omgåelsesspørsmålet ved realisasjon. Som vi skal se i forbindelse med flere avgjørelser er det mange av de samme vurderingene som kommer inn både ved lovtolking og omgåelsesvurderingen. Formålet med gjennomskjæring etter en omgåelsesbetraktning er å kompensere for svakheter i skattesystemet. Poenget er å demme opp for kreative tilpasninger som det ut fra formålet med reglene ikke var meningen å tillate. Ved lovtolking kan denne vurderingen komme inn som et sterkt reelt hensyn i tilfeller der det kan være aktuelt å benytte en slik omgåelsesnorm.

Realisasjon er ikke den eneste innvinningsformen for gevinster norsk rett. Uttak etter skatteloven § 5-2¹ gir skatteplikt som inntekt ved overføring til privat bruk av gjenstand benyttet i inntektsskapende aktivitet og der overføring ved gave. Her er det giver, ikke mottaker som beskattes og inntekten settes til omsetningsverdien på gavetidspunktet. Formålet med en slik regel er å demme opp for ufullkommenheter i skattesystemet. Gave regnes, som vi skal se, ikke for realisasjon slik at det i enkelte tilfeller er behov for regler der gave benyttes for å flytte formuesgoder over i ny virksomhet der den latente skattepliktige verdi ikke vil komme til beskatning. Dette kan tenkes ved overføring fra virksomhet til privat bruk eller ut av riket. Reglene om uttak fører i slike situasjoner til at vi får et avsluttende inntektsoppgjør på samme måte som ved realisasjon. Forbruk skal skje med beskattede midler, for å få dette til er det nødvendig med avsluttende inntektsoppgjør ved uttak av verdier fra inntektsskapende aktivitet. I det følgende vil jeg ikke ta for meg reglene om uttak.

¹ Lov av 26. mars 1999 nr. 14. Lov om skatt av formue og inntekt. (Skatteloven).

I skatteloven § 9-2 andre ledd har vi en spesiell bestemmelse om bruksrett. I denne oppgaven har jeg valgt å ikke ta for meg denne bestemmelsen da den ligger i et litt annet plan enn resten av bestemmelsen.

Jeg behandler ikke alle spørsmål som oppstår i forbindelse med realisasjon. Realisasjon av andeler i ansvarlige selskaper og sameier holder jeg utenfor oppgaven. Det vil her føre for langt å gå inn på alle sider og problemstillinger som oppstår. Jeg skal forsøke å angi hovedreglene og gå i dybden på prinsipielle spørsmål i forbindelse med videreføring av eierinteresse.

1.3 Begrepet realisasjon

I forarbeidene til den nye skatteloven betegnes realisasjon som ”den begivenhet som bringer en posisjon over fra å være en ikke skattepliktig inntektsmulighet til å bli en endelig opptjent skattepliktig fordel”.² Videre samme sted for fradragstilfellene, ”Motstykket på fradragssiden er et ikke fradragsberettiget latent tap som går over til å bli en oppofrelse”. Tapet eller gevinsten har på en måte kommet inn eller aktualisert seg som et tap eller gevinst på skattyters hånd. Realisasjonen bringer (noe forenklet) formuesgodet ut av skattyters rådighet, dette skjer som hovedregel ved regulære salg mot vederlag. Etter realisasjonen har uansett skattyter ikke lenger noen risiko i forbindelse med formuesgodet, slik at vederlaget vil være klarlagt for skattyteren. Det som tidligere kun var en mulighet for tap eller gevinst har nå blitt fastsatt. Et eventuelt tap eller gevinst vil avhenge av inngangsverdien på formuesgodet som avhenger av kjøpesum og andre faktorer. Dette tapet eller gevinsten kan deretter komme til inntekt eller fradrag hos skattyter etter bestemmelsene som nevnes nedenfor, andre skatteregler kan igjen gjøre unntak fra dette utgangspunktet.

Teoretisk sett kunne man pålagt skatt eller gitt fradrag for all verdiendring på formuesgoder fra aksjer til bolig og andre eiendeler uten at realisasjon var et nødvendig vilkår. Av hensyn til de voldsomme ressurser dette ville kreve er et slikt system utenfor

² Ot. prp. nr.86 (1997-1998) Ny skattelov. s 68 spalte 1.

virksomhet uaktuelt. I tillegg har vi hensynet til skattyters likviditet som tilsier at for gevinstsituasjonen bør beskatning skje når formuesgodet avhendes mot vederlag.

Skatteloven § 5-30 angir realisasjon som et grunnlag for innvinning av inntekt i virksomhet. Som ovenfor nevnt kan uttak også føre til innvinning og utløse skatteplikt. Hjemmelen for fradrag for tap finner vi i skatteloven § 6-2 første ledd. Innenfor virksomhet er det, gjennom reglene om avskrivning, adgang til å få fradrag på eiendeler som synker i verdi selv om det ikke gjennomføres realisasjon. Det gis også adgang til avskrivninger utenfor virksomhet, uttrykket i skatteloven § 6-10 forstås slik at alle gjenstander som genererer avkastning omfattes. En bakgrunn for reglene om avskrivning er et inntektsbegrep som baserer seg på årets resultat for virksomheter. Ved å avskrive driftsmidler over levetid får en frem en inntekt som svarer til det økonomiske bildet for inntektsåret. Det ville i tillegg blitt en ekstra stor likviditetsmessig belastning for de ulike inntektsskapende aktiviteter der tap eventuelt først ville komme til fradrag etter endt brukstid. Dette ville igjen ført til skattemotiverte transaksjoner som ikke er forretningsmessig motivert, men ut fra et ønske om å realisere tap. En slik løsning er ikke ønskelig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Ved å kombinere reglene om avskrivning med reglene om realisasjon får vi i tillegg kompensert for avskrivningssatser som ikke følger verdinedgangen. Ved realisasjon foretas et endelig oppgjør ved avhendelse eller tap.

Utenfor virksomhet er realisasjon det sentrale innvinningskriterium for gevinster, det følger av skatteloven § 5-1 annet ledd, der realisasjon oppstilles som et vilkår for at gevinst skal regnes for skattepliktig inntekt. Hjemmelen for tapsfradrag finner vi i skatteloven § 6-2 første ledd. For at inntekt eller fradrag kan komme til beskatning må det i tillegg ha funnet sted en periodisering av gevinsten eller tapet. Periodiseringen vil ofte falle sammen med innvinningen, men ikke alltid.

I skatteloven § 9-4 finner vi regelen som angir at tap ved realisasjon er fradragsberettiget i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig. Dette er en lovfesting av symmetriprinsippet for realisasjonstilfellene.

1.4 Rettskildebruk

Lovteksten er den viktigste rettskilden i skatteretten. Legalitetsprinsippet kommer inn og setter grenser for hvor langt vekk fra ordlyden en tolkning kan strekke seg. Her er forutberegnelighet for skattyteren et viktig hensyn. Lovforarbeider har ofte stor vekt som rettskilde i skatteretten, men her som ellers må alder og senere praksis vurderes mot denne. I forarbeidene finner vi ofte mange av de hensyn og prinsipper som ligger til grunn for skattesystemet, dette gjør den sentral i skatteretten. Høyesterettspraksis er videre en sentral rettskilde her som ellers. Underrettspraksis har ikke stor vekt sammenlignet med avgjørelser fra Høyesterett, men kan i tillegg til ligningspraksis ha stor betydning. Der ligningspraksis retter seg etter en underrettsdom og følger denne i lang tid vil dette ha stor vekt. Administrative uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet kan også ved å bli lagt til grunn av forvaltningen få stor vekt ved tolkning. I tillegg publiseres disse sammen med underrettspraksis og andre vedtak i *Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål* (Utv.), slik at tilgjengeligheten er bedre enn på mange andre områder. I tillegg til dette kommer hensyn som konsekvens og harmoni i lovstoffet, med formålet med regelen og hensynet til forutberegnelighet for skattyter i tillegg til hensynet til å unngå dobbeltbeskatning. I denne oppgaven vil jeg forsøke å trekke frem de sentrale rettskildene med fokus på Høyesterettspraksis. Der rettskilder av lavere vekt som uttalelser og underrettspraksis kan illustrere problemstillinger og forhold som ikke er avgjort av Høyesterett vil jeg også ta for meg disse.

2 Skatteloven § 9-2

2.1 Innledning

Nedenfor vil jeg forsøke å gi en karakteristikk av de ulike overdragelsesformene som omfattes av realisasjonsbegrepet. Generelt kan vi si at realisasjonsbegrepet har en kjerne der vi har den rene overdragelsen av et formuesgode fra et skattesubjekt til et annet mot vederlag i penger. Det rene totale tap ved ødeleggelse eller tyveri er også klare former som omfattes av begrepet. Overdragelser som ikke omfattes er gave og delvis ødeleggelse eller verditap. Mellom kjernen og de tilfeller som ligger utenfor er det mange gråsoner og tvilstilfeller. Gavesalg regnes for realisasjon, men ikke når vederlaget regnes som symbolsk. Salg til ektefellen er unntatt, mens overdragelse til barn omfattes, ved mindreårige barn råder det større usikkerhet. Alt dette vil jeg komme tilbake til nedenfor der jeg skal forsøke å peke på enkelte problemstillinger i begrepets randsone.

2.2 Former for realisasjon

2.2.1 Salg

Det helt klare tilfelle av overdragelse er salg som nevnt i oppregningen i skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a, første alternativ. Vi kan si at dette er kjernen i realisasjonsbegrepet på samme måte som det var kjernen i det tidligere avhendelsesbegrepet. Salg forutsetter etter vanlig forståelse overdragelse av eiendomsrett mot vederlag. Vederlaget behøver ikke være i penger for at det skal foreligge realisasjon, men dersom dette er en naturalytelse er det kanskje mer naturlig å tale om ”bytte” etter bokstav c. Det er derfor ikke nødvendig å definere hva som er salg i motsetning til bytte, men generelt kan vi si at salg er overdragelse mot vederlag i penger mens bytte er vederlag i annet enn penger.

For å skille mellom salg og gave eller gavesalg er det nødvendig å undersøke om gavehensikt er en del av gavebegrepet i skatteloven § 9-2. Overdragelse til underpris kan ha andre årsaker enn et ønske om å berike mottageren. Dette kommer jeg tilbake til nedenfor.

Generelt kan vi si at salg uansett foreligger der vederlaget er reelt. En situasjon som kan minne om tap etter skatteloven § 9-2 første ledd f eller gaveoverføring etter andre ledd a, har vi ved overdragelse til kr 0 der vederlaget tilsvarer formuesgodets verdi. Tilfellet er mest praktisk ved overdragelse av aksjer og Finansdepartementet uttaler³ at de antar at overdragelse innebærer realisasjon der aksjene har lav eller ingen verdi og vederlaget er tilsvarende lavt. Etter dette må vi kanskje infortolke en liten modifikasjon i utgangspunktet i § 9-2 første ledd, om at det ikke trenger foreligge noe vederlag der formuesgodet har en omsetningsverdi på kr 0.

2.3 Gave/gavesalg

Skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a foreskriver at ”salg og gavesalg” regnes som realisasjon, motsatt har vi som en negativ avgrensning i tredje ledd at ”gaveoverføring” ikke omfattes av realisasjonsbegrepet. Grensen mellom realisasjon og ikke-realisasjon går derfor mellom gave og gavesalg. Ved gavesalg kan vederlaget være tilnærmet lik omsetningsverdien når gavedelen er liten. Her er det rimelig at transaksjonen ikke utelukker en gevinst eller tapsberegning, ved lavere vederlag får gavesalg mer til felles med gave, som faller utenfor realisasjonsbegrepet. De samme hensyn tilsier ikke her at transaksjonen skal regnes som realisasjon. Det interessante blir her å undersøke de tilfeller der vederlaget er av symbolsk karakter for å finne hvor lite vederlaget kan være for at overdragelsen fremdeles kan regnes som et gavesalg.

På samme måte som ved arv har vi i norsk rett et diskontinuitetsprinsipp ved gave der mottaker får en ny inngangsverdi på gaven og giver verken får fradrag eller beregnet gevinst. I skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a er det uttrykkelig nevnt at gavesalg er realisasjon. Ved gavesalg beregnes ny inngangsverdi for mottakeren, utgangspunktet er her omsetningsverdien. Der er de nærmere omstendigheter som avgjør om det skal beregnes en gevinst eller et tap som kommer til inntekt eller fradrag for giver. Et tap beregnes ut fra omsetningsverdien, gavedelen gis det ikke fradrag for. Her er det interessant å se på om gavehensikt er et krav i denne sammenheng. Spørsmålet som

³ Utv 1995 s 474.

drøftes under gavehensikt er om salg til underpris kan regnes som reelt salg der slik hensikt ikke påvises. Dette kan igjen få betydning for om transaksjonen faller utenfor realisasjonsbegrepet dersom vederlaget er så lavt at det regnes som symbolsk.

2.3.1 Symbolsk vederlag

Når det gjelder hvor grensen går mellom gave og gavesalg har vi en avgjørelse fra Høyesterett publisert i Rt. 2001 s 282 (Nielsen) der spørsmålet var om overdragelse til et symbolsk vederlag kan anses som gavesalg etter loven og dermed realisasjon. Ofte er det gunstig for giver å få ansett overdragelsen som gavesalg for å få fradrag for tap som er latente i formuesgodet. Motsatt kan det være en fordel at transaksjonen blir ansett som en gave dersom det vil bli beregnet en gevinst ved realisasjon. I begge tilfeller får mottaker en egen inngangsverdi uavhengig av om ”gaveselger” har tap eller gevinst. Forholdene i dommen var at Nielsen tegnet aksjer i desember 1994 for kr 3.333.000 som han solgte til sin sønn i januar 1996 for kr 1200. Nielsen krevde fradrag for tapet som han mente var differansen mellom inngangsverdien og den skattemessig formuesverdien som var kr 2.756.165. Tapet var således kr 576.835. Spørsmålet i saken var om det vederlag som ble betalt på 1200 kroner var av en så symbolsk karakter at hele overdragelsen må anses som en gave, som dermed faller utenfor realisasjonsbegrepet. Vederlaget tilsvarte ca. 0,2 % av formuesverdien, og Høyesterett fant at vederlaget måtte med rimelighet kunne betraktes som en salgssum for at gavesalg skulle foreligge. Høyesterett støttet seg til en tolkning av ordlyden ut fra vanlig språkbruk.

I den nevnte dommen påpekes det at forarbeidene⁴ til selskapsskatteloven⁵ § 5-2 ikke nevner noe om skillet mellom gave og gavesalg, bestemmelsen tilsvarer den nye skatteloven § 10-31. Noe av bakgrunnen for dette er at departementet hadde et forslag til kontinuitet ved gave til nærstående og valgt rett mellom kontinuitet og diskontinuitet der det ble betalt vederlag. Med disse reglene ville skillet fått mindre betydning, og selv

⁴ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992. s 270-271

⁵ lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)

om den nye skatteloven i § 9-2 har fått uttrykkelig skille mellom gave og gavesalg er det fortsatt overlatt til praksis å definere grensen nærmere.

Som et uttrykk for hvordan disse sakene håndteres i praksis kan det være nyttig å se på uttalelsen i Lignings-ABC om dette. I den nevnte dommen refereres det til denne⁶ der det påpekes at det må foretas en konkret vurdering der flere momenter spiller inn. Det må foretas en beregning av forholdet mellom vederlaget som betales og omsetningsverdien til formuesobjektet. Lignings-ABC stiller opp som utgangspunkt en regel om at dersom vederlaget er høyere enn 5 % av omsetningsverdien vil det regnes som gavesalg og ikke ren gave, lavere vederlag anses som symbolsk. Videre modifierer Lignings-ABC-en dette utgangspunktet der omsetningsverdien er betydelig, her må prosentgrensen på 5 % reduseres, likeledes dersom vederlaget er meget høyt. ABC-en stiller opp som et utgangspunkt at vederlag på over en million normalt ikke skal anses som symbolsk selv om omsetningsverdien er meget høy. I den nevnte dommen⁷ tolker førstvoterende videre hva som følger av en vanlig språklig forståelse av gavesalg og finner at ”det ikke er naturlig å tale om gavesalg med mindre vederlaget med rimelighet kan betegnes som en salgssum.” Det avgjørende etter Høyesteretts mening er den økonomiske realiteten og en forholdsmessighet med formuesgodet som overdras.

Terskeeffekter der det gir skattemessige konsekvenser om en grense overskrides er velkjent i skatteretten, et eksempel er eierkrav ved delingsreglene. I dette tilfellet har vi en terskel som kan være stor i enkelte tilfeller, men grensen er ikke umiddelbart lett å få øye på. Det er imidlertid kun der skattyter har lagt seg tett opp til grensen at problemet oppstår. Ved vederlag på en viss størrelse skal det også relativt mer til for å anse det som symbolsk selv om det overdratte har betydelig verdi.

⁶ Lignings-ABC 2002 s 802-803

⁷ Rt 2001 s 282 (Nielsen) s 288.

2.3.2 Gavehensikt

Et spørsmål det har vært noe usikkerhet rundt i juridisk teori er om det stilles krav om gavehensikt i gavesalgstilfellene. Spørsmålet om gavehensikt er et krav ved gaver etter bestemmelsen i skatteloven § 9-2 har først om fremst betydning for skillet mellom salg og gavesalg, dette har igjen betydning for hvilken utgangsverdi som skal legges til grunn ved tap.

Ved gavesalg har vi en avgjørelse publisert i Rt. 1981 s 1137 (Hafskjold). Saken gjaldt et salg av eiendom med maskiner og lagerbygning fra en bror og far til en annen bror til en ”meget betydelig underpris”⁸ som etter kjøpers mening inneholdt et element av gave. Kjøper hadde interesse av å hevde dette fordi han da ville få en høyere inngangsverdi på det kjøpte som ville lede til et høyere avskrivningsgrunnlag. Siden spørsmålet her ikke direkte gjelder realisasjon, men i forhold til avskrivningsgrunnlaget er det nødvendig med et forbehold, men avgjørelsen kan tjene som en indikasjon på om gavehensikt også er avgjørende i forhold til reglene om realisasjon. Partene synes å være enige om at det kreves gavehensikt ved gavetransaksjoner, de voterende dommere kommenterer heller ikke dette, det drøftes direkte om det foreligger slik hensikt. Det ble lagt til grunn at selgers hensikt var å gi en del av sin formue til broren uten at det forelå noen rettslig forpliktelse⁹ om dette. Det var familiære og moralske grunner til overdragelsen, dette ble regnet som elementer som pekte i retning av et gaveelement. Førstvoterende legger til grunn for drøftelsen at hensikten er avgjørende, på side 1140¹⁰ sies det uttrykkelig at dette er det ”springende punkt i saken”. I norsk skatterett har vi et prinsipp om kontinuitet ved realisasjon slik at inngangsverdien til mottaker tilsvare utgangsverdien til selger med justering for visse kostnader. Ved gave og arv derimot har vi et prinsipp om diskontinuitet som i hovedsak går ut på at mottaker får en egen inngangsverdi beregnet ut fra verdien av den mottatte gjenstand. I den nevnte sak ønsket kjøper at det skulle beregnes en ny inngangsverdi for ham fordi det var et gaveelement i transaksjonen som det skulle settes en egen inngangsverdi for. Dersom tvisten hadde dreiet seg om gaveselgers utgangsverdi, er formodningen den at resultatet hadde blitt at

⁸ Rt. 1981 s 1137 (Hafskjold) s 1140.

⁹ ibid. s 1141.

¹⁰ ibid.

vederlaget hadde dannet utgangspunkt for eventuell gevinstberegning og omsetningsverdien hadde blitt lagt til grunn dersom det forelå et tap¹¹. Man får ikke fradrag på gavedelen, men etter omstendighetene kan man få beregnet gevinst dersom vederlaget er høyere enn inngangsverdien, gavedelen vil da være forskjellen mellom vederlag og den høyere omsetningsverdi.

Problemstillingen i det følgende er der vi har en transaksjon med overføring til underpris som ikke inneholder en gavehensikt, kan gi fradragsrett for tap for underprisen. Ved salg til underpris kan selger være klar over at omsetningsverdien er høyere enn salgssummen. I slike tilfeller der selger ikke har noe ønske om å berike mottaker, men likevel selger til underpris, kan det være et spørsmål om underprisen kan regnes som et reelt tap. Selv om ikke underrettspraksis har stor vekt som rettskilde generelt, er det grunn til å nevne en avgjørelse fra Indre Follo herredsrett¹² for å illustrere en problemstilling der gavehensikt ikke ble ansett for å være et krav for gavedelen ved gavesalg. Saken gjaldt tap ved realisasjon etter den gamle selskapsskatteloven § 5-2 nr 2. Her var det spørsmål om fradrag ved salg til underpris, aksjeandeler ble av retten verdsatt til ca 2,7 mill., aksjonæren solgte til 500.000 uten å være opptatt av å oppnå høyest mulig pris, det ble lagt til grunn at det ikke forelå gavehensikt. Retten mente at det ikke kunne innrømmes fradrag for forskjellen mellom omsetningsverdi og salgssummen, ”selger hadde ikke noe reelt tap for den del av aksjenes verdi som hun ikke har krevet vederlag for” og salget hadde ”flere likhetspunkter med et gavesalg”. Det vises i dommen til at lovens ordlyd på den tiden ikke inneholdt begrepet gave, det er mulig vurderingen blir en annen nå siden legalitetsprinsippet setter visse grenser for tolkninger som strider med lovens ordlyd. Likevel kan det hevdes at selger ikke har noe reelt tap der et formuesgode selges til underpris uten at det foreligger en forsvarlig salgsinnsats. Selger har på en måte gitt avkall på en del av vederlaget uten at forretningsmessige forhold har begrunnet det. Etter min mening skal det adskillig til før vi kan si at et tap ikke er reelt ved en overdragelse. Utgangspunktet må være at det er adgang til å få fradrag for underpris ved transaksjoner som kunne gitt en bedre pris ved større salgsinnsats. Det må foretas en

¹¹ se gavesalg ovenfor.

¹² Utv. 1998 s 707.

avveining der man må se på underprisens størrelse i forhold til omsetningsverdi, hvilken salgsinnsats som ville blitt krevd og skattyters kunnskap om underprisen.

Hvis gavehensikt er et vilkår for at det skal foreligge en gave eller gavesalg, kan det neste spørsmålet være om det kan utgjøre et element i transaksjonen der andre motivasjoner er dominerende. Underprisen kan være motivert av i hovedsak forretningsmessige forhold, men der gavehensikt også er en motiverende faktor. Her kan hele underprisen vurderes under ett ut fra en vurdering av det dominerende hensyn, eller det kan bli et spørsmål om å fastsette den underpris som ikke er motivert av forretningsmessige forhold.

I den nevnte Hafskjold-dommen taler førstvoterende om ”primære interesse”¹³ og ”sekundær karakter” og det kan synes som det avgjørende er hvilken hensikt som er den dominerende. Annenvoterende, som tilhørte mindretallet er uenig i forståelsen hvilket motiv som var det dominerende og uttaler¹⁴: ”Jeg anser de forretningsmessige hensyn som så dominerende.....at de må være avgjørende...” Tilsynelatende er det kun ulik vurdering av hvilket hensyn som er det dominerende som skillet første- og annenvoterende. Ut fra dette kan vi kanskje si at dersom gavehensikten er dominerende eller den viktigste av hensynene, vil kravet til gavehensikt være oppfylt. Motsatt kan vi nok ikke si at det ikke foreligger gavehensikt bare det er en annen hensikt som er viktigere, men muligens der de andre hensynene er så dominerende i forhold til gavehensikten at det foreligger tydelig overvekt. Det kan nok variere i det enkelte tilfellet og etter hva slags andre hensyn som motiverer transaksjonen.

Det kan hevdes at det kun er der vederlaget er forretningsmessig begrunnet at vederlaget regnes som utgangsverdi for overdrager. Andre hensikter som gavehensikt, fradragsønske og det forhold at selger ikke bryr seg om å selge til full pris må regnes som gave etter bestemmelsen i § 9-2. Der andre hensyn har spilt inn kan det hevdes som i den nevnte underrettsdom¹⁵ at tapet ikke er reelt, og av den grunn ikke kan regnes som

¹³Rt 1981 s 1137 (Hafskjold) s 1141.

¹⁴ibid. s 1142.

¹⁵Utv. 1998 s 707.

et pådratt tap ved transaksjonen. Fradragsrett for tap uten vederlag kom inn i loven etter en utvikling av regelen i praksis. Noe av hensynet som begrunnet dette var sannsynligvis at det i disse tilfellene forelå reelle tap for skattyter. Tapsfradrag ved realisasjon innrømmes vanligvis kun der tapet skjer mot skattyters ønske, for tap der vederlag ikke ytes er dette tydelig ved ødeleggelse og utrangeringstilfellene. Mye taler derfor for å anse slike frivillige tap ved salg til underpris, for tap som sidestilles med gaveoverføring.

2.3.3 Legalitetsprinsippet

Et spørsmål er om legalitetsprinsippet setter grenser for tolkningen av gavebegrepet ved gavetransaksjoner i skatteloven § 9-2. For at skatteyttere skal kunne forutse konsekvensene av sine disposisjoner i skattemessig forstand er det et krav at skatteregler som ledes ut av lovbestemmelsene ikke går for langt vekk fra den forståelse ordlyden gir. Dette har tilknytning til det privatrettslige innhold i gavebegrepet, dersom lovgiver ønsket et annet innhold enn den vanlige gaveforståelsen kunne for eksempel uttrykket vederlagsfri overføring blitt brukt. Hvis vi ser på det privatrettslige innholdet i gavebegrepet er det klart at gavehensikt er et vilkår for at det skal foreligge gave¹⁶. Fordi loven uttrykkelig nevner begrepet gave er det naturlig å ta utgangspunkt i den vanlige forståelsen av begrepet. Det er imidlertid ingenting i veien for at begrepet kan ha et annet innhold i skatteretten enn i privatretten forøvrig, men det bør da foreligge rettskilder av en viss vekt når lovens ordlyd trekker i en annen retning. Hensynet til forutberegnelighet for skattyteren taler for at det bør være samsvar mellom den privatrettslig tolkning og den skatterettslige.

I en artikkel i Skatterett 1998¹⁷ trekker Hungnes frem Hafskjold-dommen, legalitetsprinsippet og det privatrettslige krav om gavehensikt som momenter som taler for at gavehensikt også er et krav i forhold til bestemmelser i skatteloven. Rettskilder som kan peke i motsatt retning kan være uttalelser i forarbeidene eller lovens formål. I

¹⁶ Hov, Avtaleslutning og Ugyldighet 1998 s 26.

¹⁷ SR 1998 s 69-73 s 71.

forhold til uttak påpeker Zimmer¹⁸ at lovens formål tilsier at enhver overføring rammes, uavhengig av hensikt. Ved realisasjon var det opprinnelig kun overføringer mot vederlag som ble omfattet, men det utviklet seg etterhvert en praksis som nå er lovfestet der også tap og ødeleggelse uten erstatningsutbetaling ble ansett som realisasjon. Noe av bakgrunnen for dette var at man ikke fant noen grunn til å favorisere de som forsikret formuesgodet. Hvis vi ser på skatteloven § 9-2 første ledd heter det ”overføring mot vederlag og opphør av eiendomsrett”. Denne formuleringen kan tyde på at et opphør ikke kan innebære en overføring uten vederlag, noe som kan tilsvare en gaveoverføring uten gavehensikt.

2.4 Tvangsavståelse

I skatteloven § 9-2 første ledd bokstav b har vi en regel om at ulike former for tvangsavståelse innebærer realisasjon.

Ved ekspropriasjon fulgte det allerede av en avgjørelse¹⁹ fra Høyesterett fra 1924 at formuesgodet ble ansett å være avhendt selv om erstatningen skulle reinvesteres i et tilsvarende formuesgode. Selv om ekspropriaten måtte kjøpe en tilsvarende eiendom til det vederlag han fikk ved ekspropriasjonen var det uten betydning for innvinningen. At ekspropriasjon regnes som realisasjon følger nå direkte av loven i skatteloven § 9-2 første ledd b. Problemet som oppstår i forbindelse med tidspunktet for innvinning av gevinst er søkt avhjulpet ved bestemmelsen i skatteloven § 14-70, her utsettes tidspunktet for periodiseringen av inntekten.

Odelsløsning innebærer også realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd b. I en avgjørelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg²⁰ fra 1925 ble dette lagt til grunn, et frivillig forlik ble med fare for prosess og tvang ble likestilt med tvungen avståelse i en sak om odelsløsning.

¹⁸ Zimmer, Lærebok 2001 s 285.

¹⁹ Rt. 1924 s 353.

²⁰ Rt. 1925 s 540.

Andre overdragelser som omfattes selv om de ikke er uttrykkelig nevnt er overdragelser i henhold til private løsningsretter. Dette er overdragelser som forkjøpsrett der overdragelsen skjer mot selgers vilje.

2.5 Makeskifte og bytte

Som nevnt ovenfor er bytte også realisasjon, vederlaget er her en annen gjenstand istedenfor penger, ved bytte foreligger det således realisasjon for begge parter. Dette er uttrykkelig nevnt i bokstav c i skatteloven § 9-2 første ledd selv om det forsåvidt følger direkte av første ledd.

2.5.1 Bytte

Hovedregelen er at bytte regnes som realisasjon. Vederlaget her er formuesgodet som mottas som gjenytelse for et annet formuesgode. Som vi skal se nedenfor under drøftelsen av hva som kan regnes for vederlag har vi at utgangspunktet her er det skatterettslige formuesbegrep. Ved bytte realiserer begge parter, vederlaget blir her byttegjenstanden.

Et eksempel som har vært trukket frem som klart ikke omfattes av realisasjonsbegrepet er ombytting av aksjer fra A- til B-aksjer eller omvendt. Her blir aksjene sett på som samme formuesgode selv om det kan innebære adskillig oppofrelse i å ta til takke med B-aksjer. Det kan være nyttig i denne situasjonen å se det som i de nedenfor nevnte Espeland og Troll Salmon-dommene der aksjene ble sett på som et uttrykk for en selskapsandel. En stemmerett kan ha en verdi, men eierandelen i selskapet er den samme.

2.5.2 Makeskifte

Makeskifte betyr bytte av fast eiendom mot annen fast eiendom. På samme måte som ved regulære bytter innebærer makeskifte realisasjon for begge parter.

Avhendelsesbegrepet som tidligere var det sentrale innvinningskriterium ble ansett å omfatte makeskifte. Det følger nå direkte av loven at makeskifte regnes som realisasjon i skatteloven § 9-2 c. Eiendommen som mottas som vederlag regnes med til

utgangsverdien. Vi har en avgjørelse fra Rt 1925 s 728 der en person byttet eller makeskiftet en eiendom med en annen i tillegg til et vederlag. Her var spørsmålet om det var adgang til å utsette beskatningen for den delen som i realiteten gikk til reinvestering i ny eiendom. I dag har vi en egen lempningsregel ved visse former for reinvestering i skatteloven § 14-70.

Bestemmelsen om at makeskifte regnes som realisasjon er hensiktsmessig ut fra et rettsøkonomisk perspektiv. Mulighet til å unngå gevinst ved makeskifte ville innebære en sterk tilskyndelse til å gjennomføre transaksjoner ved bruk av denne formen. Dette ville ført til at gunstigere transaksjoner ikke blir inngått fordi det av skattemessige årsaker er fordelaktig med makeskifte. Hvis selger ønsker å selge en eiendom for å kjøpe en annen må han finne en selger med en eiendom han kunne tenke seg og som ønsker å makeskifte, transaksjonskostnadene kan her bli høye og ulønnsomme for samfunnet selv om den enkelte skattyter kan ha fordel av en slik regel.

2.5.3 Gavebytte

En kombinasjon av gavesalg og bytte kan vi kalle ”gavebytte”. Dersom overdrager ønsker å bytte et formuesgode mot et annet med lavere verdi og mellomlegget skal være en gave til den andre har vi en situasjon som ligner på gavesalg. Tilfellet er ikke nevnt i oppregningen i skatteloven § 9-2 første ledd, men det er de samme hensyn som taler for at gavesalg skal omfattes av begrepet som gavebytte. Det er et krav ved overføring at det foreligger et vederlag, i dette tilfellet er vederlaget det formuesgodet det byttes mot. Også andre formuesgoder enn penger regnes som vederlag, som ved regulære bytter. Det er kanskje ikke naturlig å henføre tilfellet under bestemmelsens bokstav a eller c, men det er ikke så viktig hvor vi plasserer tilfellet, poenget er at tilfellet regnes som realisasjon. Oppregningen er som kjent ikke uttømmende jfr ”blant annet” i første ledd.

Beregningen av eventuelt tap og gevinst må her bli den samme som ved gavesalgstilfellene, slik at det mottatte vederlag danner utgangspunkt. Dersom verdien av byttegjenstanden er høyere enn inngangsverdien må det beregnes en gevinst på forskjellen. Der det foreligger et tap gis det fradrag for den delen som ikke regnes som gave. Dersom inngangsverdien er 100, omsetningsverdien ved gavebyttet er 70 og

verdien på det mottatte er 50, vil 20 regnes som gave, mens 30 (100-70) vil regnes for et tap.

Det spesielle med bytter er at begge parter realiserer, ved gavebytte vil gavemottaker realisere sin eiendel. Et spørsmål vil da være hvilken utgangsverdi og gevinst- og tapsberegning vi vil få i disse tilfellene. Mottaker har her fått et vederlag som overstiger verdien på det overdratte formuesgode, dersom denne verdien legges til grunn som utgangsverdi vil det føre til en forskjellsbehandling i forhold til gavesalgstilfellene. Det rimelige er at utgangsverdien settes til gjenstandens omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, slik at gevinst eller tap beregnes ut fra dette. Det overskytende representerer en gaveoverføring, denne inngår ikke i utgangsverdien.

2.6 Tilbakeføring

Tilbakeføring av en ytelse kan ha flere ulike årsaker. Kjøper kan angre kjøpet og avtaler med selger et tilbakesalg. I tilfeller der det gjennomføres selvstendige transaksjoner med salg og tilbakesalg vil vi ha realisasjon både ved det opprinnelige salget og tilbakesalget. Utgangspunktet er at vi har realisasjon der det ikke foreligger en hevingsgrunn eller ugyldighet. Nedenfor vil jeg ta for meg et spesielt tilfelle som kan oppstå i forbindelse med heving.

2.6.1 Heving

Ved heving gjennomføres det en tilbakeføring av det mottatte, selger får tilbake sin salgsgjenstand og kjøper får tilbake vederlaget. Ved heving av kjøp der det foreligger en hevingsgrunn regnes salget ikke for realisasjon slik at det ikke blir beregnet noen gevinst eller tap. Dersom hevingsgrunnen for eksempel er en mangel, vil en slik mangel typisk føre til en verdinedgang på formuesgodet, dette potensielle tapet vil først komme til fradrag ved senere realisasjon av formuesgodet på selgers hånd.

2.6.2 Realisasjon før hevingsoppgjør

Et særlig tilfelle som kan oppstå er der det foretas en heving av kjøpet og formuesgodet ikke kan tilbakeføres fordi det allerede er realisert på kjøpers hånd. En forutsetning for

at heving skal være mulig i en slik situasjon er at vilkårene i kjøpsloven er oppfylt. Hovedregelen i lov 13.05 1988 nr 27 (kjøpsloven) § 66 første ledd er at tingen skal leveres tilbake fra kjøper til selger i ”vesentlig samme stand og mengde som han mottok den”. Det er imidlertid adgang til å heve selv om formuesgodet ikke kan leveres tilbake i den stand det var ved kjøpet dersom lovens unntak er oppfylt. I kjøpsloven § 66 første ledd bokstav a har vi at det likevel kan gjennomføres heving dersom tapet er en følge av tingens egen beskaffenhet eller ikke beror på kjøper. Hvis vi har en situasjon som nevnt der formuesgodet allerede er realisert på kjøpers hånd før hevingsoppgjøret, oppstår det et spørsmål om denne realisasjonen regnes som selgers realisasjon. I tillegg blir det spørsmål om fra hvilket tidspunkt vil denne eventuelle realisasjonen anses å ha blitt foretatt.

Generelt kan vi si at kjøper har en omsorgsplikt i de tilfeller det foreligger hevingsrett, dette følger av kjøpsloven § 73, der kravet er en omsorg som er rimelig etter omstendighetene. Har kjøper oppfylt denne plikten er det selger som har risikoen for tingen mens den er i kjøpers varetekt. Går formuesgodet helt tapt uten at kjøper er å bebreide, fører dette til at kjøper ikke får sin ytelse tilbake ved hevingsoppgjøret. Tapet kan skyldes både mangelen i seg selv og andre forhold som tilfeldige hendelser som naturkatastrofer og tredjemenn som kjøper ikke råder over. Spørsmålet er så om selger kan regne dette tapet på kjøpers hånd som realisasjon som innvinnes på sin egen hånd. Ved overdragelse av virksomhet ved å selge aksjene i selskapet ble det gjennomført et hevingsoppgjør som følge av en mangel i Rt 2002 s 1110. Skattespørsmålet var ikke oppe i saken. Som en følge av mangelen gikk den overdratte virksomhet konkurs noe tid etter salget, selskapet ble likvidert og alle dokumenter destruert. For at selger skal få fradrag for sitt tap i tillegg til prosessomkostninger og andre utgifter må aksjene realiseres. Et alternativ er at det blir umulig for selger å realisere, det er ikke noe å realisere. Kanskje man må se det slik at siden selger har risikoen for aksjene må alle konsekvensene også de skattemessige tilordnes denne, slik at konkursen regnes som realisasjon hos selger. En tredje mulighet er å gå knytte realisasjonen opp mot skatteloven § 9-2 første ledd bokstav f, realiteten er at det foreligger et tap på selgers hånd siden kjøpet ble hevet, tapet knytter seg til selger som tidligere eier av formuesgodet. For å belyse forholdet er det hensiktsmessig å drøfte situasjoner som ligger nært opptil denne type tilfeller.

Hvis det ikke hadde foreligget en konkurs som følge av mangelen, men en annen type mangel som ikke hadde slike drastiske konsekvenser, en vesentlig mangel som gir hevingsgrunn uten at formuesgodet går fullstendig tapt. Selv om formuesgodet er solgt videre som ledd i vanlig omsetning kan kjøper heve etter kjøpsloven § 66 første ledd bokstav c.

Hvis vi hadde hatt aksjesalg med konkurs og etterfølgende hevingsoppgjør, kan det etter omstendighetene være aktuelt for kjøper å påberope at avtalen er ugyldig. Det kan dreie seg om svik eller bristende forutsetninger. Kjennetegnet på en avtale som er ugyldig er at den anses ikke for inngått, ved heving er avtalen fremdeles gyldig mellom partene, men det foretas et hevingsoppgjør. Partenes ytelser tilbakeføres også ved ugyldighet, men det settes en strek over avtalen. Spørsmålet i disse tilfellene er om tapet som oppstår ved konkurs mens den er i kjøpers varetekt kan regnes som et tap på selgers hånd. Avtalens ugyldighet må få konsekvenser også skatterettslig, det foreligger ingen avtale om overdragelse, selger er hele tiden eier av aksjene. Det kan være naturlig å sammenligne med utleie der utleier får innvunnet realisasjonen på sin hånd dersom leieobjektet går tapt, utleier har risikoen.

Kjøper kan etter omstendighetene velge å kreve prisavslag og erstatning i stedet for heving når formuesgodet går tapt. Ved oppgjør med prisavslag og erstatning vil det opprinnelige salget regnes som realisasjon hos selger. Prisavslaget og erstatningen vil inngå i tapet og føre til fradrag på selgers hånd.

Hvis vi ser alle disse tilfellene under ett er det mye som taler for at løsningen ved vårt tilfelle der vi hadde konkurs etterfulgt av heving bør anses som realisasjon på selgers hånd. Hvis kjøper påstår det mer alvorlige brudd fra selgers side som fører til ugyldighet, så er det naturlig at det lignende forhold som heving innebærer ikke fører til en ugunstigere løsning skatterettslig. Når prisavslag kan føre til samme økonomiske resultat for kjøper som heving er også det et moment som taler for at valg av sanksjon fra selgers side ikke bør ha totalt ulike virkninger for selger. Det er imidlertid ikke fremmed i skatteretten at valg av form kan ha ulike konsekvenser skattemessig. I vårt

tilfelle får vi imidlertid en form for innelåsing av et tap der kjøper får tilbake kjøpesummen, mens selger ikke får formuesgodet.

Et spørsmål er om skatteloven § 9-2 første ledd bokstav f kan være et selvstendig grunnlag for å anse formuesgodet for realisert og tap pådratt for selger. Formuesgodet vil være tapt, ødelagt eller tilintetgjort, det vil foreligge et opphør av eiendomsretten etter første ledd første punktum. Tapet vil skattyter ha som følge av det tidligere eierskap til formuesgodet. Gode grunner taler for en slik løsning, for selger er det likegyldig på hvilken måte tapet har kommet og grunnen til at formuesgodet ikke kan leveres tilbake kan bero på tilfeldigheter.

2.7 Opphør av eiendomsrett

I Ot. prp. nr. 86 (1997-98) s 68 heter det at bestemmelsen om at opphør av eiendomsrett uten vederlag skal regnes som realisasjon er basert på bl.a. Ot. prp. nr. 35 (1990-91), dette er ikke en helt nøyaktig beskrivelse i følge Zimmer²¹. Regelen synes å ha utviklet seg i administrativ praksis på 1990-tallet, i Ot. prp. 35 (1990-91) s 304 uttales det at: ”Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at avståelse til annet skattesubjekt eller tap av objektet utløser et vederlags- eller erstatningskrav for skattyter.” Videre skriver Zimmer²² at Lignings-ABC etter hvert tok det standpunkt at ødeleggelse eller tap av et formuesgode uten vederlags- eller erstatningskrav også ble regnet som realisasjon.

I en artikkel i Skatterett 1995²³ tar Dragvold for seg noe av bakgrunnen til at vi fikk en slik regel der ødeleggelse ble ansett som realisasjon uavhengig av vederlag. Han viser til Finansdepartementet som av ”rimelighetshensyn” ikke stilte et slikt krav. Han har videre ”blitt fortalt” at det ville virke urimelig å forskjellsbehandle en som underforsikrer og en som ikke har forsikring. Etter min mening er det fornuftig at disse tilfellene behandles på lik linje med overdragelser mot vederlag for at skattereglene ikke

²¹ Zimmer: Lærebok 2001 s 271.

²² ibid. s 271.

²³ Skatterett 1995 s 88-89.

i for stor grad skal påvirke skattesubjektenes disposisjoner. Det kunne ført til en del omsetning som var motivert kun av ønske om fradrag for tap, dette ville lett lede til en del gråsoner. Dersom et formuesgode har sunket mye i verdi slik at det ligger et stort latent fradragsbeløp på gjenstanden vil eier søke å sikre dette fradraget på best mulig måte. Hvis formuesgodet er utsatt for risiko for ødeleggelse og en ødeleggelse ikke ville gi fradragsrett for tap kan det hende at selger ut fra en skattemotivert vurdering velger å selge før han ellers ville ha gjort. Dette kan uttrykkes med en formel: risikoen for tap/ødeleggelse x fradraget som går tapt = den gjennomsnittlige kostnad skatteyder har ved å eie et formuesobjekt som har sunket i verdi. Generelt kan en vel sannsynligvis si at risikoen for tap/ødeleggelse øker samtidig med at det latente fradraget øker, slik at denne effekten blir sterkere jo dårligere formuesgodet blir. Skattereglene ville ved en slik ordning, i enda større grad enn nå, føre til realisasjoner som ikke er samfunnsøkonomisk lønnsomme. Ved latente tap ligger det allerede utenfor avskrivningstilfellene et skattemessig implement til å realisere for å nyttiggjøre seg fradraget nå snarere enn senere. Dersom det avgjørende hadde vært om det ble utbetalt en forsikringspremie på det tapte formuesobjekt ville det kunne føre til en for stor forsikringsdekning som ikke var motivert av forretningsmessige forhold, men av skattemessige.

Videre i § 9-2 første ledd er det regnet opp en del tilfeller som omfattes av realisasjonsbegrepet. Strengt tatt er en slik oppregning unødvendig for regelens innhold, i forskriften til den nye loven²⁴ begrunnet departementet oppregningen med hensiktsmessighet av systematiske og informative grunner. Oppregningen er ikke uttømmende, jfr. ”blant annet”, det må sammenlignes både med oppregningen i tredje ledd og tidligere praksis for å finne den nærmere avgrensing av hva som omfattes. Departementet viser til forarbeidene²⁵ til Skattereformen av 1992 i Ot prp nr 35 (1990-91) og oppregningen i Lignings ABC 1997 som bakgrunn for bestemmelsens innhold.

²⁴ Ot prp nr 86 1997-98 s 68.

²⁵ ibid.

2.7.1 Ødeleggelse

Ødeleggelse regnes som et hovedeksempel på opphør av eiendomsrett. Det må her skilles mellom ødeleggelse og skade på formuesgodet. Det foreligger kun realisasjon der gjenstanden ødelegges helt, det forutsettes at en skadet gjenstand repareres. En gjenstand må som utgangspunkt anses ødelagt når reparasjon ikke er forsvarlig. Et eventuelt vederlag, som erstatning eller forsikringsbeløp, vil inngå i utgangsverdien ved ødeleggelse. Tap eller gevinst avhenger dermed av inngangsverdien. I skadetilfellene må ved senere realisasjon inngangsverdien justeres med erstatning som ikke er benyttet til å reparere gjenstanden. I motsatt fall kunne vi fått et for stort tapsfradrag eller for liten gevinst ved at skattyter har fått erstatning for det tapet som foreligger ved realisasjonen.

For å avgjøre om et formuesgode er skadet eller ødelagt må vi for det første se på hva som er ett formuesgode. Hvis formuesgodet sees på som en del av en større sammenheng kan en total ødeleggelse bli ansett som en skade når hele bildet tas i betraktning. Et eksempel som kan illustrere dette er der en maskin som er et ledd i produksjonsrekke blir ødelagt. Hvis man ser på maskinen uavhengig av sammenhengen, kan ødeleggelsen bli ansett som realisasjon der forsikringsutbetalingen eventuelt blir regnet som utgangsverdien. Det kan imidlertid være lønnsomt for virksomheten at maskinen sees på som en del av en større sammenheng slik at utskifting av komponenten regnes som vedlikehold av produksjonsrekken. Det vil da ikke regnes som realisasjon, men erstatningen/forsikringen kan føre til en senere justering av inngangsverdien for den del som ikke går til vedlikeholdet.

2.7.2 Konkurs

Skatteloven § 9-2 første ledd h angir at likvidasjon av selskapet etter § 10-37 første ledd regnes som realisasjon. Et spørsmål her er om realisasjon kan anses å ha blitt gjennomført på det tidligere tidspunktet der konkurs er åpnet. I følge Zimmer²⁶ anses konkurs etter administrativ praksis for realisasjon av aksjene. Woldseth²⁷ viser også til

²⁶ Zimmer Lærebok 2001 s 274.

²⁷ Utv 1994 s 132 s 135.

praksis der kokursåpningstidspunktet vanligvis anses avgjørende. Han tar imidlertid et forbehold der bobehandlingen innstilles i løpet av åpningsåret etter konkursloven²⁸ § 135 eller tilbakeleveres til skyldneren etter § 136. Etter min mening kan dette anses som en omgjøring av realisasjonen på linje med tilfellet i Troll Salmon-dommen der aksjonæren fortsatte sin eierinteresse.

2.7.3 Totale definitive verditap

Et spørsmål som oppstår i forlengelsen av konkursspørsmålet er om det regnes som realisasjon i de tilfellene der akjseinvesteringen må anses som tapt selv om det ikke er åpnet konkurs i selskapet. Woldseth²⁹ peker på tilfeller der mindretallsaksjonærer opplever at flertallet uthaler tidspunktet for konkurs. Det vises til Utv 1991 s 142, der ”definitiv insolvens” ble ansett tilstrekkelig for å oppnå tapsfradrag. En slik løsning der totale, definitive tap anses som realisasjon gir en hensiktsmessig regel når en sammenligner med muligheten for skattyteren til å overdra aksjene til kr 0 når det er reell verdi. Dersom tapsfradrag forutsatte en konkurs eller annen realisasjon, ville det ført til en stor grad av fradragsmotivert omsetning for å få pådratt et tap. Ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv er det ikke ønskelig med slike unødvendige transaksjoner som ikke bidrar til økt nytte.

Det er et krav ved realisasjon etter denne regelen at tapet er endelig ved at aksjonærene har oppgitt sin økonomiske og organisatoriske interesse i selskapet. Til tross for at virksomheten er opphørt kan aksjonærene ha en økonomisk og organisatorisk interesse i selskapet. I en avgjørelse fra Gulating lagmannsrett³⁰ var det spørsmål om realisasjonen hadde funnet sted ved opphøret av driften eller den senere likvidasjon. Skattyterne mente at realisasjon først hadde funnet sted ved den senere likvidasjon fordi de fremdeles hadde en økonomisk og organisatorisk interesse i selskapet frem til dette tidspunkt. Spørsmålet var avgjørende for skattyterne fordi de da ville komme inn under nye regler etter skattereformen 1992 som gav fradragrett for tap. Lagmannsretten fant

²⁸ lov av 8. juni 1984 nr 58.

²⁹ Utv 1994 s 136.

³⁰ Utv 2000 s 40.

at skattyterne ikke hadde oppgitt sine interesser før likvidasjonen fordi det var en viss aktivitet i selskapet. Det var arbeid med tilbakebetaling av et deponert beløp fra en bank, forsvar mot etterfølgende søksmål i denne forbindelse og et regressøksmål.

Fra ligningsnemnda foreligger der et vedtak som kan illustrere et tilfelle der fradragsrett ble innrømmet før likvidasjonen.³¹ Her ble det på aksjeselskapets generalforsamling i desember 1993 besluttet likvidasjon, selskapet var på dette tidspunktet verdiløst og egenkapitalen tapt. Likvidasjonen ble sett på som en formalitet. Ligningsnemnda kom til at aksjonærene kunne få fradrag for 1993 under forutsetning av at aksjekapitalen var tapt i sin helhet og at det ikke ville bli utbetalt likvidasjonsutbytte.

2.8 Ekstinksjon

2.8.1 Hevd

Et spesielt tilfelle det kan være interessant å se nærmere på er hevd. Dersom visse vilkår er oppfylt som god tro, brukstid osv. kan eiendomsretten til en fast eiendom eller et annet formuesgode gå over fra et rettssubjekt til et annet. Det spesielle med hevd er at den som hevder tror han har retten til et formuesgode, den egentlige eier kan ha meninger om eierforholdet, men det i seg selv hindrer ikke hevder i få eiendomsrett i det alle vilkår er oppfylt. Spørsmålet i relasjon til realisasjonsbegrepet blir om dette tapet innebærer realisasjon for den som mister sin rett, eiendomsretten blir ekstingvert av den som hevder.

Hevd innebærer en overføring av eiendomsrett uten vederlag, det aktuelle her vil da være å se om tilfellet kan gå under alternativet ”opphør av eiendomsrett” i skatteloven § 9-2 første ledd. Selv om eiendomsretten overføres vederlagsfritt er det ikke naturlig å sammenligne overføringen med gave. Gaver er frivillige disposisjoner der gavehensikten sannsynligvis er en viktig faktor, hevd har mer til felles med ekspropriasjon som nevnt i bokstav b og tap som nevnes i bokstav f. Et hevdstilfelle kan imidlertid ha et element av gave dersom rette eier unnlater å komme med innsigelser

³¹ Utv 1995 s 651.

innen fristen av gavehensikt. De samme problemer som i gavetilfellene oppstår der rette eier har innsigelser, men unnlater å komme med dem for å unngå tvist. På en måte kan vi si at hevd har visse ting til felles med ødeleggelse der skadelidtes forhold gjør at forsikring ikke utbetales. Ved hevd er det i stor grad rette eiers opptreden som gjør hevd mulig. Den det hevdes ovenfor er i stor grad skyld i tapet, men dette hindrer ikke realisasjon for andre formuesgoder. Et grunnleggende krav ved hevd er som kjent aktsom god tro hos den som hevder. Det som er sikkert er at eiendomsretten til formuesgodet er tapt for den det blir hevdet ovenfor, men ut fra sammenhengen virker det som bokstav f har et litt annet perspektiv, det er her mer naturlig å forstå bestemmelsen dit hen at det regnes som realisasjon dersom formuesgodet går tapt eller ødelegges. Ved hevd har vi en situasjon som kan minne om ekspropriasjon uten vederlag noe som ville blitt regnet som realisasjon etter skatteloven § 9-2 første ledd b. For den tidligere eier kan det fortone seg likegyldig på hvilken måte han mister formuesgodet. I slike situasjoner vil det kun være tale om tap og fradragsrett slik at det hensynet som spiller inn der gevinster gjør det vanskelig med reinvestering ikke kommer inn.

For at realiseringen som hevd innebærer skal inngå i tapsberegning er det avgjørende at den som mister sin eiendomsrett blir oppmerksom på tapet. Eiendomsretten tapes i det alle vilkårene for hevd er oppfylt, det er først da det foreligger en bindende overføring selv om hevder har hatt formuesgodet i hende. Dersom forholdet regnes som realisasjon må også dette tidspunktet regnes som innvinningstidspunktet.

3 Overføring, opphør eller videreføring av interesse

Skatteloven § 9-2 er en ny bestemmelse i forhold til den gamle skatteloven av 1911³² nr.8. Bestemmelsen er dels basert på loven av 1911 § 43, selskapsskatteloven³³ § 5-8 nr

1 og 2 og ligningspraksis. Som en generell oversikt kan vi si at første ledd inneholder en generell karakteristikk av begrepet og nevner en del eksempler på hva som omfattes. Oppregningen kan regnes som en positiv avgrensning av realisasjonsbegrepet, den er imidlertid ikke uttømmende jfr ”blant annet” i første ledd. Bestemmelsens tredje ledd inneholder en negativ avgrensning av begrepet. For oversiktens og for å lette tolkingen av bestemmelsen er det verdifullt å kunne se første og tredje ledd i sammenheng. Etter forarbeidene³⁴ har departementet av ”systematiske og informative grunner” funnet en slik oppbygning hensiktsmessig.

Realisasjonsbegrepet kom inn i loven ved lovendring 20. juli 1991 nr. 54 og avløste avhendelsesbegrepet som innvinningskriterium. Innføringen av dette nye begrepet var ikke ment å endre på rettstilstanden for de tilfeller som var omfattet av avhendelsesbegrepet. Det nye realisasjonsbegrepet var snarere en utvidelse av avhendelsesbegrepet til også å omfatte de tilfeller der eiendomsretten opphører uten overdragelse til andre. I § 9-2 første ledd heter det at realisasjon ”omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag”. Dette tilsvarer det tidligere avhendelsesbegrepet fra før lovendringen i 1991³⁵. Det er her et krav at det er snakk om en overføring av eiendomsrett til et annet rettssubjekt.

3.1 Innledning

Et vilkår for realisasjon der formuesgodet ikke går tapt er at eiendomsretten ”overføres” til et annet subjekt. Realisasjonen må innebære en reell overføring eller oppgivelse av eierposisjon. Her må vi se på hva som regnes for å være et annet subjekt i skatteretten. Ektefeller har tradisjonelt sett ikke blitt ansett for å være egne skattesubjekt, nå er det lovfestet i oppregningen i tredje ledd at overdragelser mellom disse ikke er realisasjon. Overdragelser mellom foreldre og mindreårige barn har vært noe omdiskutert. Denne problemstillingen grenser mot reglene om ulovfestet gjennomskjæring der skattyterne har foretatt transaksjoner som i for stor grad utnytter ufullkommenheter i

³² lov av 18. august 1911 nr. 8.

³³ lov av 20. juli 1991 nr. 65.

³⁴ Ot prp nr 86 (1997-98) s 68 andre spalte.

³⁵ Lov av 20. juli 1991 nr. 54.

skattesystemet. Ved overdragelser innen samme konsern får vi noe av de samme problemstillingene. En overdragelse innebærer at det må en overføring til et annet subjekt til, her må vi se på hva som regnes som egne subjekter i denne sammenheng. Som vi skal se nedenfor er selskaper innen samme konsern selvstendige skattesubjekter slik at overføringer som utgangspunkt regnes som realisasjon. Mindreårige barn regnes derimot ikke som egne skattesubjekter, barna lignes sammen med foreldrene. Dette følger av skatteloven § 2-14. Hvis overdragelsen hadde blitt regnet som realisasjon, ville et tap komme til fradrag på foreldrenes hånd. Resultatet hadde blitt en situasjon som har mye til felles med overdragelser mellom ektefeller, dette er ikke realisasjon og følger direkte av skatteloven § 9-2 tredje ledd d.

Et annet problem er der formuesgodet selges og kjøpes tilbake etter kort tid, dette ligger tett opptil en omgåelses-situasjon, men det er grunn til å undersøke om det kan være aktuelt å se det fra et realisasjons-perspektiv.

3.2 Videreføring av eierposisjon

Utgangspunktet er at der et selskap erverver egne aksjer fra aksjonærer anses dette som realisasjon for aksjonærene. Transaksjonen anses som et regulært salg som faller inn under oppregningen i skatteloven § 9-2 første ledd bokstav a. For innløsning av aksjer følger det av bestemmelsens første ledd bokstav h at også dette regnes som realisasjon. Likeledes ved likvidasjon av selskapet. Utgangspunktet må imidlertid modifiseres for tilfeller der salget eller innløsningen ikke innebærer noen oppgivelse av eierinteressen. I de tilfellene hvor salget eller innløsningen ikke fører til en endring av aksjonærenes eierandel i selskapet har det oppstått et spørsmål om det foreligger realisasjon av de solgte eller innløste aksjer. Her har et spørsmål i internasjonal debatt vært om en slik forholdsmessig innløsning eventuelt kan regnes som utdeling av utbytte. Jeg vil ikke gå for langt inn i en slik problemstilling i det følgende, nedenfor drøftes forholdsmessige tilbakesalg og innløsning i forhold til realisasjonsspørsmålet.

3.2.1 Troll Salmon-prinsippet

I Troll Salmon-dommen³⁶ kom en sak opp for Høyesterett der aksjene ble nedskrevet, innløst og selskapet refinansiert. Spørsmålet var her om aksjene var realisert ved innløsningen, eller om aksjonærens fortsatte interesse gjorde at det ikke forelå noe endelig tap.

Alle aksjene i et aksjeselskapet Troll Salmon AS ble her nedskrevet til null og innløst av selskapet. Aksjonæren refinansierte selskapet umiddelbart etter innløsningen og selskapet fortsatte driften. Aksjonæren ønsket å føre til fradrag det tap han hadde hatt på aksjene frem til innløsningen, han mente nedskrivningen og innløsningen måtte regnes som realisasjon av aksjene. Siden innløsningen ikke ga vederlag mente aksjonæren at han måtte få fradrag for inngangsverdien på aksjene. Saken gjaldt bestemmelsene i selskapsskatteloven³⁷ § 5-8 nr. 2 jfr. § 5-2 nr. 2. Det avgjørende var om innløsningen innebar noen realisasjon for aksjonæren. Høyesterett drøftet deretter hva som skulle til for at det skulle foreligge en realisasjon, det ble vist til det tidligere avhendelsesbegrepet og at dette utgjør kjernen i innvinningsbegrepet. Selskapsskatteloven § 5-2 nr 2 gir rett til fradrag der tapet er endelig, denne bestemmelsen holdes opp mot selskapsskatteloven § 5-8 nr 1, som angir at likvidasjon er realisasjon. Høyesterett mener at dette også tilsier at innløsning i selskapsskatteloven § 5-2 nr 2 forutsetter en oppgivelse av de økonomiske og organisatoriske rettigheter i selskapet³⁸ for at realisasjon skulle foreligge. Etter dette ble det drøftet om innløsningen med den påfølgende refinansieringen innebar noen reell oppgivelse av aksjonærposisjonen i selskapet. Det var aksjonærposisjonen som sikret at aksjonæren opprettholdt sin posisjon i selskapet både økonomisk og organisatorisk, etter refinansieringen var også den prosentvise andelen større enn før.

Zimmer kommenterer dommen i Skatterett 1999³⁹, det dommen gjelder er om formuleringen ”enkelt aksje” i selsktl. § 5-8 nr. 2 refererer seg til aksjen som uttrykk for

³⁶ Rt 1998 s 1425. (Troll Salmon).

³⁷ lov av 20. juli 1991 nr. 65.

³⁸ Rt 1998 s 1425 (Troll Salmon) s 1431.

³⁹ SR 1999 s 270 flg.

verdipapir eller selskapsandel. Når førstvoterende tolker uttrykket som eierposisjon i selskapet er det etter Zimmers mening ikke uproblematisk. Ordlyden samsvarer ikke umiddelbart med denne tolkingen og uttalelsene i forarbeidene er meget generelle. Videre kan tolkningen minne om en innskrenkende tolkning, men det kan innvendes at uttrykket ”enkelt” markerer forskjellen til likvidasjon.

Retten mener at også reelle hensyn taler for kontinuitet fordi en del skjulte verdier i selskapet kommer den til gode som viderefører sin posisjon ved reinvestering. Det pekes på knowhow, immaterielle rettigheter, kontakt med leverandører og kunder. Videre nevnes at selskapet har gått med overskudd etter refinansieringen og det er ”uavklart om tapet ved nedskrivningen og innløsningen er endelig”. Dette betyr etter min mening neppe at vi hadde hatt realisasjon dersom selskapet hadde gått med underskudd. Poenget her er vel at overskuddet regnes som en indikasjon på at det forelå andre, skjulte verdier, i selskapet som ikke hadde gått tapt ved nedskrivning og innløsning. Overskudd og underskudd kan imidlertid ha andre årsaker, slik at en slik vurdering kun blir et moment i den brede vurdering.

Når det gjelder dommens betydning utenfor de tilfeller den direkte gjelder, mener Zimmer⁴⁰ at etter begrunnelsen må den også ha betydning for andre situasjoner der skattyterens eierandel ikke reduseres. Der vi har en situasjon som omtalt nedenfor av Finansdepartementet⁴¹, der annenhver aksje innløses får vi en tilsvarende betraktning i forhold til kravet om opphør av eierposisjon. Ved avgjørelsen om det forelå realisasjon var det aksjonærens eierandel i selskapet om var avgjørende, ikke de enkelte aksjer. Både Troll Salmon og saken omtalt av FIN gjelder imidlertid fradrag for tap, et spørsmål kan være om denne regelen automatisk gjelder for tilfeller der vi har gevinst. Dette vil jeg komme tilbake til nedenfor.

⁴⁰ SR 1999 s 271.

⁴¹ Utv 1993 s 231.

3.2.2 Aksjer som uttrykk for selskapsandel

Den ovenfor nevnte Troll Salmon-dommen ble fulgt opp i en avgjørelse fra Høyesterett i 2001, Espeland-dommen⁴². Her var spørsmålet beregning av skattyters inngangsverdi ved realisasjon av aksjer. Det var foretatt forhøyelser og nedsettelse av aksjekapitalen i Scavani AS i årene 1988-90 slik at Espeland først reduserte sin eierandel til 83,3 prosent i 1988, så til 17,5 prosent i 1989 for deretter å øke sin del til 25 prosent i 1990. I 1989 og 1990 ble det foretatt nedskrivninger av aksjekapitalen kombinert med nytegning og spørsmålet var om det var adgang til fradrag for dette tapet. Saken dreide seg om selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr 65 § 5-2 nr 2 jfr § 5-3 nr 2 som nå finnes igjen i skatteloven § 10-31 annet ledd jfr § 10-32 annet ledd. Realisasjon er her avgjørende for at det skal bli fradrag for tap.

Førstvoterende viser her til Troll Salmon-dommen⁴³ hvor det ble avgjort at nedskrivning til null og bortskrivning av aksjene kombinert med forhøyelse av aksjekapitalen ved ny investering ikke skal anses som realisasjon av de bortskrevne aksjer. Investeringer og utgifter som påløp før nedskrivning blir ansett å følge med over på de nye aksjene. I 1988 var Espeland eneeier i selskapet, ved en kapitalforhøyelse tegnet han seg for 80 prosent av ny kapital slik at eierandelen hans gikk ned til 83,5 prosent, dette ble ikke ansett for å innebære realisasjon av de resterende 16,5 prosentene. Hele inngangsverdien fra aksjeinvesteringen før kapitalforhøyelsen ble det gitt rett til å videreføre i de 83,5 prosentene fra 1988. Når det gjaldt nedskrivningen og forhøyelse av aksjekapitalen i 1989 hvor Espeland etter at transaksjonen ble gjennomført satt igjen med 17,5 prosent av aksjene ble dette ansett for å innebære realisasjon for den delen han ga avkall på. 17,5 er 21 prosent av 83,5 slik at 21 prosent av Espelands utgifter ble gitt adgang til å videreføre som del av inngangsverdien. Sagt på en annen måte realiserte Espeland 79 prosent av sine aksjer i Scavani AS i 1989. Når aksjene i 1990 igjen ble nedskrevet til null og det ble foretatt en kapitalforhøyelse medførte dette ingen realisasjon for Espeland fordi han tegnet seg for en større andel (25%) enn de 17,5 prosent han hadde fra før. Høyesterett kom til at Espeland kunne ta med i inngangsverdien på de aksjer han realiserte i 1994 hele den del som ble investert i 1989

⁴² Rt 2001 s 170. (Espeland).

⁴³ Rt 1998 s 1425 (Troll Salmon).

og 1990, men kun en andel av innskuddene fra 1985 og 1988. Førstvoterende⁴⁴ viser til Troll Salmon-dommen og tolker den slik at tidligere investeringer før endringer i aksjekapitalen anses som et ledd i en ikke avsluttet transaksjon. Med dette mener førstvoterende at investeringer videreføres på den del som ikke realiseres ved endringer i eierforholdet ved aksekapitalendringer. Hvis aksjonæren viderefører en eierandel i selskapet etter aksjekapitalendringen, så anses investeringer på andelen før endringen som investeringer på andelen som videreføres. Den andel i selskapet aksjonæren ikke viderefører anses derimot som realisert. Espeland-dommen innebærer således en bekreftelse på den regel som ble lagt til grunn i Troll Salmon, aksjene blir sett på som uttrykk for en selskapsandel.

Spørsmålet etter Espeland og Troll Salmon er da om det kan trekkes ut en regel som gjelder mer generelt. Det er avgjørende for om det skal foreligge realisasjon, at den enkelte aksjonær ikke viderefører sin eierandel i selskapet i samme eller større prosentvis andel enn før. Nedskrivning til null og bortskrivning av aksjene representerer realisasjon for den andel som ikke gjennom refinansiering og nytegning videreføres i nye aksjer. Dersom kapitalen forhøyes gjennom nyemisjon uten at noen aksjer bortskrives, vil det ikke foreligge realisasjon selv om prosentvis eierandel i selskapet går ned. Det foreligger i en slik situasjon ingen transaksjon som skulle begrunne et avkall på eiendel. I Troll Salmon fant Høyesterett at bortskrivningen i utgangspunktet regnes som realisasjon, men med unntak for de tilfeller der aksjonæren viderefører eierandelen ved refinansiering. Det er mye som tyder på, ut fra formuleringene i dommene, at ikke bare nedskrivningstilfellene omfattes, men også salg av aksjer til selskapet der alle aksjonærer selger en forholdsmessig del av sine aksjer.

3.2.3 Symmetri mellom tap og gevinst

I en uttalelse fra Finansdepartementet⁴⁵ forsøker departementet å klargjøre reglene som gjelder når et selskaps erverver egne aksjer. Hovedregelen er at et selskaps erverv av aksjer skal anses som regulære salg som omfattes av skatteloven § 9-2 første ledd

⁴⁴ Rt 2001 s 170 (Espeland) s 177.

⁴⁵ Utv 2001 s 1399.

bokstav a. Forbehold tas imidlertid for de tilfeller der aksjonærens eierandel i selskapet ”reelt sett forblir uendret”. Det var disse situasjoner som ble drøftet i Troll Salmon- og Espeland-dommene. Aksjene ble sett på som uttrykk for en selskapsandel, ikke kun som et verdipapir, og det var aksjonærens videreføring av eierskapet i selskapet som var avgjørende. Departementet valgte å se transaksjoner i sammenheng på samme måte som ved salg og umiddelbart tilbakekjøp av aksjer. Nedskrivning med påfølgende kapitalforhøyelse ble sett på som en transaksjon som ikke ble ansett som realisasjon når eierandelen i selskapet ikke ble mindre. Når det gjelder gevinstsituasjonen mener departementet at det ikke er grunnlag for gevinstbeskatning ut fra et symmetrisynspunkt⁴⁶. Resonnementet er vel her at det ikke kan bli noen gevinst der formuesgodet ikke er realisert, realisasjonsvurderingen er tilsynelatende den samme både ved tap- og gevinstsituasjonen.

I de refererte dommene har tapet ikke blitt ansett som endelig der aksjonæren viderefører sin eierposisjon etter en refinansiering. Ved gevinst er i hvert fall det utbetalte sikret for den enkelte aksjonær. Dette kan tydeliggjøres der enkelte aksjonærer har så lav inngangsverdi at de får tilbake ved tilbakesalget mer enn inngangsverdien på hele selskapsandelen. Forholdet er da at dersom selskapet går konkurs og utgangsverdien på den resterende andel blir 0, blir det beregnet gevinst på det tidligere utbetalte. Etter min mening er regelen som angis i Troll Salmon og videreføres i Espeland best tilpasset en tapssituasjon, men hensynet til en symmetrisk behandling av tilfellene taler for at også gevinstsituasjonen ikke regnes for realisasjon.

Et spørsmål som kommer opp i denne sammenheng og som stengt tatt ligger utenfor temaet for oppgaven er om det vil bli regnet som utbytte når det foretas forholdsmessig salg eller innløsning på denne måten. I uttalelsen fra Finansdepartementet i Utv. 1993 s 231 mener departementet at tilbakebetaling ved forholdsmessig innløsning av enkeltaksjer har klare likhetstrekk med tilbakebetaling som gjennomføres ved nedskrivning av aksjenes pålydende som følger reglene om utbytte. Til tross for dette er det ikke hjemmel for utbyttebeskatning i disse innløsningstilfellene ifølge departementet.

⁴⁶ ibid.

Fordi forholdsmessig salg eller innløsning ikke regnes for realisasjon blir det ikke noe tapsfradrag, departementet mener da at skattyter har krav på en oppregulering av inngangsverdien på de gjenværende aksjene. Ved en gevinstsituasjon er da spørsmålet om det blir en nedregulering av inngangsverdien på de gjenværende aksjene. Hvis det skal være full symmetri mellom tap og gevinstsituasjonen er dette en logisk løsning. Vi får en situasjon der aksjonærene får en skattekreditt som først kommer til beskatning når selskapsandelen realiseres. Denne skattefordelen kan etter omstendighetene bli stor. Etter omstendighetene kan den enkelte aksjonær få en negativ inngangsverdi. Skattefordelen kan føre til at aksjonærene senere ikke ønsker å realisere selskapsandelen fordi en tidligere utbetalt gevinst da innvinnes, dette kan føre til at lønnsomme overdragelser ikke blir gjennomført. Det kan også føre til en innelåsing av skatt hvis verdien av selskapet blir så lav at den ikke overstiger den skatt på gevinsten som må betales ved realisasjon. Innelåsing kan vi få der selskapet holdes kunstig i live fordi en realisasjon vil få ufordelaktige konsekvenser for aksjonærene. Det er mulig at det for en gevinstsituasjon som omtalt vil bli foretatt gjennomskjæring ut fra de ulovfestede reglene om dette. Jeg vil ikke her gå inn på disse problemstillingene da jeg anser det for å ligge utenfor oppgaven.

3.2.4 Selskapets salg av egne aksjer

Dersom et selskap har ervervet egne aksjer og deretter selger disse har det vært noe omdiskutert om dette regnes som en realisasjon av disse aksjene. Finansdepartementet uttaler seg om dette i Utv. 2001 s 1401 der det legges vekt på at selskapets eierposisjon opphører og det utløses et vederlagskrav. Hvis selskapet har ervervet disse aksjene ved forholdsmessig kjøp eller innløsning fra aksjonærene, kan vi få et spørsmål om selskapets realisering også fører til at den nedgang i selskapsandel som vil bli resultatet av denne transaksjonen vil bli regnet som realisasjon for aksjonærene. Synspunktet i Troll Salmon og Espeland var jo at aksjene var et uttrykk for eierskap til en selskapsandel, dersom selskapet selger aksjer vil selskapsandelen deres aksjer representerer gå ned. Dersom dette ikke regnes som realisasjon kan vi få en situasjon der aksjer først kan selges til selskapet ved forholdsmessig salg fra alle aksjonærer, deretter kan selskapet selge aksjene videre til tredjemann uten at det vil bli noen

gevinstberegning for aksjonærene. Hadde aksjonærene solgt direkte til tredjemann ville det blitt regnet som realisasjon og eventuell gevinst ville blitt beregnet. Situasjonen der selskapet selger egne aksjer innebærer økonomisk sett en kapitalutvidelse, som ikke anses som realisasjon selv om selskapsandelen til den enkelte aksjeeier går ned. Hvis selskapet og aksjonærene gjennom felles overenskomst planlegger og gjennomfører slike transaksjoner som alternativ til direkte salg, er det mye som taler for at selskapets tilbakekjøp kan anses som realisasjon. Denne situasjonen kan sammenlignes med salg og tilbakekjøpssituasjonen der salget gjennomføres for å få fradrag for tap. Salg og tilbakekjøp innebærer ønske om tapsfradrag på urealisert tap, mens salg til selskapet her blir realisasjon uten innvinning av gevinst.

3.2.5 Salg og tilbakekjøp

Salg av et formuesgode med etterfølgende tilbakekjøp av det samme formuesgodet har ikke blitt regnet som realisasjon i flere saker avgjort av Høyesterett. Spørsmål som kan dukke opp i denne sammenheng er hva som skal regnes som det samme formuesgodet og om det må foreligge en plan på forhånd. Dette går jeg nærmere inn på nedenfor. I Kallevig-dommen⁴⁷ var forholdet det at Kallevig den 4. desember solgte 60 aksjer til to personer med hhv. 40 og 20, for deretter 6 dager senere å kjøpe tilsvarende antall aksjer tilbake fra de samme parter til samme pris. Ved den ene overdragelsen er det på det rene at det forelå en avtale om tilbakekjøp av samme antall aksjer. I tillegg til denne transaksjonen hadde Kallevig tap på andre aksjer, her kjøpte han tilsvarende antall gjennom megler hvorpå han solgte de eldste aksjene fire dager senere. Kallevig hadde dermed etter gjennomførte transaksjoner de samme aksjene men med andre aksjenummere. Førstvoterende mener av denne grunn at det ikke foreligger noen reelt salg. Førstvoterende uttaler: ”Det er saaledes ikke først foregaat salg og saa senere hen av Kallevig truffet ny beslutning om kjøp.”⁴⁸ Denne uttalelsen kan tyde på at det avgjørende er den plan Kallevig hadde i forkant av transaksjonene. Dersom Kallevig først hadde solgt, for deretter å angre seg og kjøpt aksjene tilbake ville vi muligens fått en annen løsning. En annen sak er at det vil være vanskelig for skattyteren å forklare

⁴⁷ Rt 1925 s 472. (Kallevig).

⁴⁸ ibid. s 473.

disposisjonene dersom det er tale om store fradrag og kort tid mellom salg og tilbakekjøp.

En avgjørelse fra Høyesterett som gjaldt et lignende tilfelle men der realisasjon ble ansett å foreligge, har vi i Finne-dommen.⁴⁹ Finne eide her aksjer i selskapene Elektrokemisk og Arendals Smelteverk, aksjene ble solgt gjennom megler på det åpne marked. Aksjene ble solgt etter at kursene hadde begynt å falle, bakgrunnen for salget var at han fryktet at de ville bli verdiløse. Noen dager senere bestemte han seg imidlertid for å kjøpe aksjer i de samme selskapene på bakgrunn av ny og positiv informasjon om selskapenes fremtidsutsikter. Dette ble av Høyesterett ansett som en troverdig forklaring og salget ble godtatt som avhendelse som ga rett til tapsfradrag etter den dagjeldende bestemmelse, i dag omfattes dette som kjent av realisasjonsbegrepet.

Etter disse to dommene synes det som det er avgjørende at skattyter har lagt en plan på forhånd. Dersom motivet er et ønske om fradrag og intensjonen er å beholde sin eierinteresse i selskapet blir tilbakekjøpet ansett som en transaksjon som på en måte utlikner salget, transaksjonene blir sett i sammenheng. I den nedenfor nevnte Nordea-dommen har vi en sammenlignbar vurdering der en mor-datterfusjon utlignet virkningen av overdragelsen. Transaksjonene ble sett i sammenheng blant annet fordi det på forhånd var lagt en plan for hele transaksjonsrekken. Problemstillingen med salg og tilbakesalg har nær forbindelse med omgåelsesvurderingen, mange av de samme momentene kommer inn.

Vi kan tenke oss en situasjon der skattyter selger et formuesgode med intensjon eller plan om å kjøpe dette tilbake senere. Grunnen til at han selger er for å realisere et tap for å få fradrag for dette. Et spørsmål her er om realisasjonen likevel kan godtas til tross for at slik plan foreligger. For aksjers vedkommende forekommer det til dels store kurssvingninger. Jo lengere tid det går mellom salget og tilbakekjøpet, jo større er risikoen for skattyteren ved å ikke ha eierrådighet over disse. Ved en av transaksjonsrekkene i Kallevig-dommen forelå det ingen avtale med tredjepart på forhånd. Kallevig kjøpte 25 aksjer i Det utenlandske Skovindustriselskap og han solgte

⁴⁹ Rt 1928 s 495. (Finne)

tilsvarende antall fire dager senere. Dette var aksjer Kallevig hadde et potensielt tap på, som han eide før kjøpet. Her utsatte Kallevig seg for markedsrisiko i de fire dagene mellom erverv og salg, likevel ble transaksjonen ikke godtatt som avhendelse av de eldste aksjene. Her kjøpte skattyter aksjene før han solgte, men markedsrisiko foreligger også her. I Finne-dommen var det også få dager mellom salg og tilbakekjøp, her ble imidlertid transaksjonen godtatt som avhendelse. Jeg tror vi kan si at tidsføløpet har betydning for om transaksjonene skal sees i sammenheng eller ikke. Jo lengere tid det går mellom transaksjonene, jo større sjanse er det for at formuesgodet anses realisert.

I Finne-dommen ble det lagt vekt på at Finne solgte aksjene fordi han fryktet at disse ville verdiløse, dette momentet talte for at salget skulle anses som en avhendelse. Motsatt talte Kallevigs plan sterkt for å nekte avhendelse av de eldste aksjene i Skovindustrielskapet. Den på forhånd fastlagte plan er nok ikke avgjørende, men et sterkt hensyn som taler mot realisasjon. Der ingen plan foreligger taler det for realisasjon, men også her må det veies opp mot andre forhold.

I Finne-dommen ble det lagt vekt på at han i perioden mellom salg og tilbakekjøp fikk ny informasjon som gjorde at han ble optimistisk i forhold til selskapenes fremtidsutsikter. Her er det i stor grad en subjektiv vurdering av skattyterens motivasjon. I Kallvig-dommen var det nettopp et moment som talte mot realisasjon at aksjeeieren sikret seg mot ny informasjon og kurssvingninger ved avtale med enkelte av kjøperne. Her var ny informasjon uten betydning. Tilsvarende vil sikring mot kurssvingninger ved tegning av en kjøpsopsjon tale sterkt mot realisasjon. Skattyter vil her beholde risikoen for verdisvingninger på formuesgodet frem til eventuelt tilbakekjøp.

Et spørsmål er om tegning av opsjon i tilknytning til salg i seg selv kan avskjære realisasjon. Opsjonen sikrer aksjonæren en rett til å kjøpe tilsvarende aksjer som ble solgt, opsjonen gir imidlertid ingen rett til andel i selskapskapitalen. Salget innebærer en oppgivelse av eierrådigheten selv om selger har sikret seg slik at han kan ”få igjen” noe av tapet dersom kursen stiger. Det riktige er formodentlig å vurdere transaksjonene dersom opsjonen benyttes. En slik løsning er kanskje ikke ideell av praktiske hensyn i forhold til eventuelle endringer i ligninger som må foretas.

Dersom en aksjonær selger en opsjon som gir rett til å kjøpe hans aksjer på et fremtidig tidspunkt, har vi en situasjon som for boligsalgstilfellene er omtalt nedenfor i en bindende forhåndsuttalelse⁵⁰, dette ble ikke ansett som en realisasjon av boligen. Synspunktet var at det ikke var sikkert opsjonen ble benyttet, slik at avtalen ikke var endelig og bindende. Her kan imidlertid opsjonens størrelse tilsi at opsjonspremien må regnes som et forskudd, slik at salget av opsjonen må regnes som bindende avtale med fremtidig levering av formuesgodet.

3.3 Vurderinger

Man kan spørre om den regel som angis i Troll Salmon-dommen er hensiktsmessig i et samfunnsøkonomisk perspektiv. Ved tap generelt har vi et skattemotiv for å realisere slik at tap kan komme til fradrag, det er ikke ønskelig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv at myndighetene gjennom skattereglene gir føringer på partenes handlemåte. Dette kan lede til at økonomisk lønnsomme investeringer ikke blir foretatt og at ulønnsomme realisasjoner blir gjennomført. Et selskap har for eksempel gått med store tap og aksjonærene har høy inngangsverdi som følge av innskudd. Alle verdier er tapt bortsett fra en forretningsidé, knowhow og kontakt med kunder og leverandører. Der et potensielt tap ikke kommer til fradrag kan det føre til at reinvesteringen ikke gjennomføres. Ved reinvestering som gjennomført i Troll Salmon er det ofte fordi det er reellt behov for tilførsel av ny kapital og verdiene i selskapet er nærmest borte. Dersom dette illustreres som i denne saken ved at bare en aksjonær ønsker å yte ekstra kapital kan det være grunn til å anta at selskapet er nærmest verdiløst. Aksjonærene som ved denne typen refinansiering blir pålagt en ekstra omkostning som en fradragsnektelse i denne situasjonen kan føre til at en isolert sett lønnsom reinvestering ikke blir gjennomført.

Det er på den andre side nødvendig med en regel som ikke innrømmer fradrag der det ikke foreligger et endelig tap. En slik ordning ville ført til et ønske om å tilpasse seg slik at man får fradrag både for urealisert tap og verdier som ikke er gått tapt. Vi ville fått en

⁵⁰ BFU 33/02.

subsidiering via skattesystemet til tilfeller med nedskrivning og reinvestering. I tillegg er det jo alltid slik at potensielle tap motiverer til realisasjon. Bevisvansker i forhold til å vurdere om selskapet er uten verdi, tilsier også at regelen ikke bør gi adgang til å anse en slik nedskrivning og innløsning med påfølgende reinvestering som realisasjon.

3.4 Overføring til nærstående subjekt

Overføring til nærstående skattesubjekt har mye til felles med spørsmålet om videreføring av eierinteressen i Troll Salmon og Espeland. Det er det samme spørsmålet som drøftes, innebærer transaksjonen en endelig oppgivelse av formuesgodet? Ved overføringer får vi som en del av denne vurderingen om det nærstående subjektet kan regnes som selvstendig i forhold til overfører.

3.4.1 Selskaper er egne subjekter

I Rt. 1925 s 624 (Oskar Larsen) og Rt. 1926 s 83 (Hall) finner vi to sentrale dommer fra Høyesterett som tar for seg overføring av formuesgoder til aksjeselskaper som eies i det vesentlige av overdrageren. Den førstnevnte dommen gjelder spørsmål om gevinst ved salg av et skip og en fast eiendom til to nystiftede aksjeselskaper der Oskar Larsen eide alle aksjene med unntak av to aksjer i hvert selskap. Selskapene var således tilnærmet eneeid av Larsen. Av denne grunn mente han at det ikke skulle bli skatteplikt, det var ikke et reelt salg. Høyesterett viste imidlertid til ligningsmyndighetenes behandling av selskapene som selvstendige retts- og skattesubjekter, det at selskapene nærmest var heleid at Larsen gav etter deres oppfatning ikke i seg selv grunnlag for ikke å anse transaksjonene som reelle. Retten kom til transaksjonen var reell, dersom det skulle bli snakk om fritak for gevinstbeskatning måtte det bero på andre regler. Dommen gjelder det tidligere avhendelsesbegrepet i byskatteloven⁵¹ men dette begrepet anses som kjernen i realisasjonsbegrepet etter bestemmelsen i skatteloven § 9-2.

Den andre dommen gjaldt et tilfelle der Hall solgte aksjer til et aksjeselskap der han hadde 248 av 250 aksjer. Han var selskapets styre og de resterende aksjene var eid av

⁵¹ lov av 18. august 1911 nr. 8.

hans to sønner. Spørsmålet var om det var adgang til tapsfradrag ved transaksjonen, etter dagjeldende bestemmelser var det avgjørende om salget ble regnet som en avhendelse. Retten viser til Oscar Larsen-dommen og tiltreder byrettens begrunnelse der det vises til at selskapet er et selvstendig rettssubjekt, siden det ble beregnet gevinst i Oscar Larsen må det gis tapsfradrag for Hall.

Disse dommene har klare likhetstrekk med den nedenfor omtalte Hydro-dommen der problemstillingen også er overdragelse til et heleid selskap på overdragerens hånd.

3.4.2 Overføring til datterselskap

I den mye omtalte Hydrodommen⁵² var et spørsmål om en overdragelse av Norsk Hydro Canada Inc. (Hydro Canada) fra Norsk Hydro ASA (Hydro) til Hydro Danmark AS (Hydro Danmark) kunne anses som realisasjon av selskapet på eiers hånd. Selger var eneeier og kjøper var datterselskapet som var hjemmehørende i Danmark, Hydro Danmark. Det var et tap på aksjene som ble overdratt og Hydro mente at salget skulle anses som realisasjon slik at tapet kunne komme til fradrag på inntekten. Det tas utgangspunkt i at selskaper innen samme konsern er egne skattesubjekter og at overdragelser mellom ulike skattesubjekter er realisasjon. Førstvoterende viser til tidligere dommer der overdragelser til heleide aksjeselskaper ble regnet som avhendelse, som nå faller inn under begrepet realisasjon. Det vises til Oskar Larsen og Hall (se ovenfor).

Ved spørsmålet om det forelå en avhendelse i dette tilfellet ble det i tillegg drøftet om tapet var endelig konstatert. Dette vilkåret har nær sammenheng med overdragelsesvilkåret, vanligvis vil det foreligge et endelig tap der formuesgodet er overdratt til et annet subjekt. Det kan synes som om dette vilkåret bare er en presisering av hva man skal legge vekt på i vurderingen av om et formuesgode er overdratt. Et spørsmål er om det likevel kan komme inn der det er nære relasjoner mellom kjøper og selger, eller selger fremdeles har rett til avkastning av formuesgodet. Denne vurderingen ligger tett opp mot en gjennomskjærings-vurdering og illustrerer den nære sammenheng

⁵² Rt 2002 s 456. (Hydro)

mellom vurderingene. I Hydro-dommen anførte staten at det var så nær sammenheng mellom subjektene innenfor Hydro-konsernet at noe tap ikke kunne være endelig konstatert. Førstvoterende drøfter dette under en realisasjons-synsvinkel, men sier seg ikke enig i at den kontroll Hydro nå har over Hydro Canada er av en slik karakter at realisasjon kan nektes. I de ovenfor nevnte Troll Salmon og Espeland-dommene var dette tapsvilkåret også en del av vurderingen av om det forelå realisasjon. Det forelå ikke noe endelig konstatert tap når skattyter ikke oppgav sine økonomiske og organisatoriske rettigheter i selskapet. Annenvoterende Kst. dommer Zimmer sier i Hydrodommen⁵³ at forholdet her var at samme subjekt beholdt aksjeinteressen mens det dreier seg om en overføring til et annet selskap i den foreliggende sak. Utgangspunktet her blir her et annet og for at vi likevel ikke skal ha realisasjon må det foreligge meget spesielle bindinger. Hydros konsernstruktur med beslutninger av strategisk karakter fattet av morselskapet ble ikke ansett for å være nok til å avskjære realisasjon.

3.4.3 Planlagte transaksjonsrekker i konsern

Nordea-dommen⁵⁴ tar for seg mye av den samme problemstillingen som Hydro-dommen. Her ble også et datterselskap solgt til et annet datterselskap. Christiania Bank og Kreditkasse ASA (CBK) solgte aksjene i datterselskapet K-Holding AS (KH) til et annet datterselskap Christiania Management AS (CM). Deretter ble KH og CM fusjonert ved en mor-datterfusjon. I tillegg til denne transaksjonen ble det foretatt en tilsvarende transaksjon med selskapene Norgeskreditt AS og Vestenfjeldske Bykreditt AS der Norgeskreditt AS først kjøpte Vestenfjeldske Bykreditt AS av CBK for deretter å fusjoneres som en mor-datterfusjon. Saken gjaldt realisasjon i henhold til den tidligere selskapsskatteloven⁵⁵ § 5-2 nr 2, det er ikke ment å endre rettstilstanden i skatteloven § 9-2. Etter at overdragelser innen konsern ble ansett som realisasjon i Hydro-dommen var spørsmålet her om den etterfølgende fusjonen gjorde at CBK likevel ikke kunne anses å ha realisert selskapet ved transaksjonen. Her er det et spørsmål om man skal se transaksjonene i sammenheng slik at overdragelsen og fusjonen blir sett under ett.

⁵³ Rt 2002 s 456 s 470.

⁵⁴ Rt. 2002 s 798. (Nordea).

⁵⁵ lov av 20. juli 1991 nr 65 § 5-2 nr 2.

Nordea (CBK endret navn til Nordea) henviste til Hydrodommen i sine anførsler, det var inngått en bindende avtale som ble gjennomført og det var uten betydning at transaksjonen ble gjennomført innen et konsern. Nordea mente at de etterfølgende fusjoner måtte holdes utenfor vurderingen.

Førstvoterende drøfter transaksjonene i forhold til en realisasjonsvurdering. Han mener transaksjonene i dette tilfeller må sees i sammenheng med de etterfølgende fusjoner og at det av den grunn ikke foreligger realisasjon. Førstvoterende uttaler: ”Fusjonene har etter mitt syn nøytralisert virkningen av aksjesalgene slik at det ikke er skjedd noen endring i karakteren av CBKs eierinteresse. CBKs eierinteresse i det fusjonerte selskapet er av samme karakter som banken hadde i det tidligere selskapet.”⁵⁶

Førstvoterende ser det som at CBK aldri ga slipp på sin eierrådighet gjennom transaksjonene. Ved å se overdragelsen og innfusjoneringen under ett, som ved salg med betinget tilbakekjøp, kommer selskapet tilbake under direkte kontroll av CBK. Det eneste som er endret er da formen på eierinteressen. Denne endringen i formen på eierinteressen kan ikke gi grunnlag for realisasjon. Her viser Høyesterett til prinsippet om kontinuitet ved fusjoner der omorganiseringer ikke regnes som realisasjon.

Salg med tilbakekjøp for å oppnå tapsfradrag har tradisjonelt blitt vurdert ut fra om det på forhånd var en planlagt transaksjonsrekke for å realisere et tap. Ved slike planlagte transaksjoner har avtaler mellom partene vært et moment i vurderingen. Et eksempel her er Kallevig-dommen som er nevnt ovenfor⁵⁷. Her forelå det i et av tilfellene avtaler mellom partene på forhånd som gjorde at selger ikke hadde gitt fra seg eierinteressen i aksjene. Situasjonen i Nordea-dommen har visse ting til felles med Finne-dommen⁵⁸, her ble aksjene solgt via megler, til et annet skattesubjekt. Ved tilbakekjøpet kjøpte han tilsvarende aksjer, igjen via megler. Salget ble godtatt som realisasjon fordi det ikke forelå en slik på forhånd fastlagt plan. I Nordea-dommen var det derimot ikke bestridt at en slik plan forelå og transaksjonene ble gjennomført etter denne.

⁵⁶ Rt. 2002 s 798 s 806. (Nordea).

⁵⁷ se pkt 3.2.5.

⁵⁸ se pkt 3.2.5.

Førstvoterende sier i dommen, ”den sentrale problemstillingen er altså om eierposisjonen i formuesobjektet opphører.”⁵⁹ Dette er en referanse til Troll Salmon-prinsippet, her var det videreføring av eierposisjonen som gjorde at transaksjonen ikke ble ansett som realisasjon. I Nordea-dommen går Høyesterett likevel et skritt videre fra Troll Salmon-prinsippet, her videreføres interessen ikke i kraft av aksjonærposisjonen, men som følge av et selvstendig skattesubjekts opptreden. Vi får på en måte en trekantsituasjon der formuesgodet, ved salget, først bringes helt ut av CBKs rådighet for deretter å bli bragt inn ved fusjonen. Denne trekantsituasjonen regnes ikke som realisasjon ut fra de samme betraktninger som ligger bak Troll Salmon-prinsippet. Grunnen er som nevnt at transaksjonsrekken blir sett under ett.

Det er kan være et spørsmål om det i Nordea-dommen hadde passet bedre med en vurdering etter en omgåelses-synsvinkel. Det er ikke bestridt at det isolert sett foreligger gyldige overdragelser til datterselskapene. Uten den etterfølgende innfusjoneringen ville resultatet sannsynligvis blitt realisasjon som i Hydro-dommen. Når Høyesterett likevel benytter lovtolking er det fordi de anser at CBK aldri oppgav eierinteressen ved at det forelå en plan som faktisk ble fulgt. Det forhold at det foreligger en plan hos overdrager kan etter min mening ikke likestilles med en bindende avtale med kjøper, selv om selger lykkes med planen. Her var planen avhengig av en bestemt opptreden fra kjøpers side, ikke som i Finne-dommen, der det var selgers forhold som førte til tilbakekjøpet. Spørsmålet om risikoens overgang må her vurderes på en litt annen måte, selger hadde her større kontroll over hendelsesforløpet. I Nordea-dommen at det er avgjørende for om det skal foreligge realisasjon at transaksjonene sees i sammenheng i motsetning til som adskilte transaksjoner. Etter min mening bør transaksjonene sees hver for seg i forhold til en realisasjonsvurdering der risikoen går over på kjøper. Der det foretas transaksjoner innen et konsern til selvstendige skattesubjekter må utgangspunktet være risikoovergang. Det kan diskuteres om den på forhånd utarbeidede planen innebar at risikoen ble beholdt av selger i dette tilfellet. Etter min mening passer en vurdering av planen og konsekvensene bedre under en omgåelsesvurdering der alle forhold kan drøftes på en friere måte.

⁵⁹ Rt. 2002 s 798 s 804. (Nordea).

Førstvoterende drøfter ikke om det foreligger forskjeller mellom de to transaksjonsrekkene som skulle tilsi en ulik løsning. For meg er det usikkert om CBK, ved overdragelsen av aksjene i Vestenfjeldske Bykreditt AS til Norgeskreditt AS og den påfølgende innfusjoneringen, fremdeles hadde selskapet Norgeskreditt Holding AS som datterselskap som igjen eide Norgeskreditt AS. Det kan synes ut fra det refererte faktum at Norgeskreditt AS var direkte datterselskap av CBK slik at det ikke var noen forskjell mellom de to transaksjonsrekkene. Dersom forholdet derimot hadde vært at det var et slikt mellomliggende selskap mellom CBK og Norgeskreditt AS hadde vi hatt en litt annen situasjon enn der det er overdragelse fra et datterselskap til et annet med påfølgende fusjon. En overdragelse fra et morselskap til et datterdatterselskap med påfølgende fusjon der transaksjonene sees under ett, bør sammenlignes med en transaksjon direkte til datterselskapet. Det var dette som var situasjonen i Hydro-dommen der Hydros datterselskap Hydro Canada ble overdratt til et annet datterselskap Hydro Danmark. Denne transaksjonen ble som kjent ansett for å innebære realisasjon. Hvis vi skal følge resonnementet fra Hydro-dommen er dette som utgangspunkt å anse som realisasjon, men likevel for en viss åpning for spesielle forhold som kan gjøre at det likevel ikke er realisasjon. Et slikt forhold kan muligens være at det mellomliggende selskap kun er et holdingselskap som har som eneste formål å eie datterselskapet. Selv om gjennomskjæring passer best i en slik situasjon kan det etter omstendighetene drøftes under en realisasjons-synsvinkel ved spesielle bindinger mellom partene.

3.5 Transaksjoner i sammenheng

I flere av de ovenfor nevnte dommer diskuterer retten om det har vært en plan for transaksjonen før den gjennomføres. I Nordea-dommen ble transaksjonen gjennomført i flere ledd etter en på forhånd fastsatt plan. Et spørsmål som da kan oppstå er hva som skal til for at vi kan se flere transaksjoner i sammenheng. Er det skattyters forsett eller hensikt med transaksjonen, en subjektiv vurdering. Eller må forholdene vurderes mer objektivt, ut fra hvordan transaksjonene fortøner seg utad. Problemstillingen med å se transaksjoner i sammenheng er egentlig en del av en omgåelsesvurdering, men kan også komme inn ved lovtolking ved realisasjon. Som Zimmer⁶⁰ påpeker kan en slik vurdering

⁶⁰ Zimmer lærebok 2001 s 62.

komme inn som et sterkt reelt hensyn med betydelig vekt. Ved omgåelse er utgangspunktet at det skal foretas en objektiv vurdering uavhengig av partenes subjektive forhold.

Momenter i vurderingen kan kanskje være om det på forhånd var utarbeidet en plan, nærhet i tid mellom de ulike transaksjoner, resultatet og om det hadde vært mer naturlig å gjennomføre transaksjonsrekken på en annen måte. I Nordea-dommen var det et moment at transaksjonsrekken var planlagt på forhånd slik at morselskapet (CBK) på en måte ikke ga fra seg kontrollen ved salget til datterselskapet. I Kallevig-dommen⁶¹ hadde selger, i et tilfelle, i forkant av overdragelsen avtalt tilbakekjøp, mens i Finne-dommen⁶² ble tilbakekjøp etter kort tid godtatt fordi det forelå ny informasjon som hadde fått selger til å ombestemme seg. Subjektive momenter kommer inn i vurderingen, synspunktet fra Finne var jo at det er lov å endre mening.

Tidsmomentet bør sees i sammenheng med forholdene ellers rundt transaksjonen, i Finne-dommen ble formuesgodet utsatt for markedsrisiko ved salget. Tidsmomentet bør sees i sammenheng med den risiko skattyter tar ved å la det gå lang tid mellom transaksjonene. Markedsrisikoen varierer her etter hva slags formuesgode som foreligger, dette momentet kommer også inn i vurderingen. Størrelsen på fradraget vil også ha betydning for hvor lang tid skattyter bør la det gå mellom transaksjonene. Der fradraget er stort, vil selger finne det lønnsomt å utsette seg for markedsrisiko over lengere tid.

I Nordea-dommen peker førstvoterende⁶³ på at det hadde vært mer naturlig for CBK å gjennomføre prosessen på en annen måte uten å gå veien om salg med påfølgende mor-datterfusjon. Dette ble ansett som et moment i vurderingen som tilsa at realisasjon ikke burde foreligge. Denne vurderingen kan sammenlignes med vurderingen etter omgåelsesnormen der et spørsmål er om transaksjonen gir andre virkninger enn de skattemessige. Ved begge tilfellene er det skattereglene som utnyttes på en bestemt

⁶¹ Rt 1925 s 472. (Kallevig).

⁶² Rt 1928 s 495. (Finne).

⁶³ Rt 2002 s 798 (Nordea) s 804.

måte uten at det gir så store andre konsekvenser. I Nordea-dommen var det en mer naturlig måte etter skattereglene å fusjonere direkte og den valgte løsning gav ingen store virkninger utenom de skattemessige.

3.6 Vederlag

Ved overføring til et annet subjekt er det et vilkår at det foreligger vederlag. (Ved tap derimot er det ikke lenger et vilkår at det utbetales en forsikring eller erstatning, dette er nå lovfestet etter at regelen har blitt utviklet i praksis på 90-tallet.) Et spørsmål er da hva som kan regnes som vederlag. Her er utgangspunktet skattelovens fordelsbegrep, også naturalytelser og tjenester omfattes i utgangspunktet. I oppregningen i skatteloven § 9-2 første ledd omfattes bytte, dette drøftes nedenfor, men etter ordlyden forstår vi ut fra dette at også naturalytelser kan være vederlag.

Etter skattelovens fordelsbegrep må det dreie seg om en gjenstand med økonomisk verdi. Dette betyr ikke at fordelene må være omsettelig, men innebære at en kommer i en posisjon som andre normalt må betale for. Det kan ellers dreie seg om en besparelse, et eksempel kan være gjeldsovertagelse. Affeksjonsverdi regnes ikke som økonomisk verdi selv om enkelte kan tenkes å betale høye beløp for formuesgodet.

Vederlag for en formuesgjenstand kan ofte betales i form av pensjon til selgeren. Om ytelsen blir regnet for pensjon har blant annet betydning for periodiseringen av fradrag og beregning av inngangsverdi hos kjøper. Selv om inngangsverdien blir satt til 0 og utgiftene til pensjonsutbetalingen fradras direkte etter skatteloven § 14-2, 2. ledd jfr § 6-41, betyr ikke det at overføringen regnes som gave. Pensjonen har en økonomisk verdi, selv om den ikke kan omsettes må andre betale for å komme i denne situasjonen, i tillegg foreligger det ikke gavehensikt. I Rt. 1976 s 1019 (Wiik) kom Høyesterett imidlertid til at pensjonsinntekten selger hadde gitt skulle komme til beskatning etter pensjonsreglene og ikke etter gevinstreglene, de årlige ytelsene ble skattepliktige fra første stund uten at noen inngangsverdi ble tatt hensyn til hos selger. Ved pensjonsytelser regnes dette nå som sikker rett, i forhold til reglene om realisasjon er synspunktet at transaksjonen ikke følger disse reglene, men reglene for pensjon. Utgangsverdien for selger blir satt til 0 uten at det regnes som realisasjon som gir rett til

tapsfradrag og inngangsverdien for kjøper blir også 0, men fradrag gis når pensjonen betales.

Et spesielt problem oppstår på lignende måte der vederlaget for et formuesgode består i en arbeidsinnsats. For arbeidstakeren er det et spørsmål om formuesgodet representerer en "fordel vunnet ved arbeid" etter skatteloven § 5-1. Regler om aksjer og opsjoner i arbeidsforhold har vi nå i skatteloven § 5-14. For aksjer ervervet til underpris i et arbeidsforhold vil underprisen typisk innebære en fordel, men senere verdistigning vil følge reglene om gevinst ved realisasjon. En avgjørelse om dette har vi i Rt. 2000 s 758 (Kruse Smith). For selger blir spørsmålet om formuesgodet blir ansett som realisert etter skatteloven § 9-2. Arbeidsinnsats er en tjeneste som ytes arbeidsgiver, for arbeidsgiver er dette en fordel som omfattes av skattelovens fordelsbegrep. Regelen må her bli at formuesgodet realiseres når det ytes som vederlag for slik tjeneste.

4 Tidspunktet for innvinning/pådragelse

4.1 Hovedregel

Tidspunktet for innvinning ved realisasjon hadde tidligere stor betydning i forbindelse med avhendelse av aksjer. Det gjaldt en treårsfrist fra ervervet, hvor avhendelse innenfor dette tidsrommet gav skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap. I dag har vi tidsfrister i forbindelse med realisasjon av bolig, gårdsbruk og skogbruk i skatteloven § 9-3, andre, fjerde og sjette ledd. Spørsmålet er da hvilket tidspunkt som legges til grunn for frister av denne type. Når anses realisasjonen å ha funnet sted?

I Thora Nielsen-dommen⁶⁴ var det spørsmål om tidspunktet for avhendelse av selskapsandeler fra et uskiftebo eller gjenlevende. Thora Nielsen satt i uskiftet bo da det ble avtalt med selskapet i februar 1961 at andelene boet eide skulle utløses. I mars-mai ble boet skiftet og Thora Nielsen gav avkall på arv etter førstavdøde, en del av selskapsandelene boet eide ble da utlagt til barna. Utløsningssummen ble fastsatt ved voldgift i oktober samme år. Spørsmålet var så om andelene var avhendt til arvingene ved skifte av boet eller det senere tidspunkt der utløsningssummen ble fastsatt. Høyesterett kom til at et sentralt moment var tidspunktet for fastsettelse av utløsningssummen ved voldgift. Verdien var uviss frem til dette tidspunktet og verdsettelse tok hensyn til hendelser frem til dette tidspunktet. Den faktiske rådighet og økonomisk risiko ble på denne bakgrunn funnet å ligge hos Thora Nielsen. Disse momentene talte således for at avhendelsen ikke ble ansett å foreligge før det tidspunkt vederlaget var fastsatt.

Denne tolkningen følges opp i Eide-dommen⁶⁵ der avtale om overdragelse av aksjer med betaling av fastsatt vederlag skulle skje den 25. januar 1989. Avtalen ble inngått den 8. desember 1988. Hensikten med å avtale et senere overdragelsestidspunkt var at selger ønsket å gå klar av den dagjeldende regel som oppstilte en treårsfrist der avhendelse etter denne fristen gav skattefri gevinst. Høyesterett la vekt på at risikoen for

⁶⁴ Rt. 1965 s 1094. (Thora Nielsen).

⁶⁵ Rt. 1995 s 872. (Eide).

verdiendringer hadde gått over til kjøper ved at vederlaget var fastsatt, slik at aksjene ble ansett for avhendt ved avtalen.

Etter dette er det avtale om realisasjon som anses avgjørende for at realisasjon skal foreligge. Denne avtalen må også være definitiv i den forstand at de vesentlige avtalevilkår må være fastsatt. Her er fastsettelse vederlaget et sentralt moment som gjør at risikoen for verdiendringer går over til kjøper.

Ved boligoverdagelser i skatteloven § 9-3 benyttes uttrykket ”realisasjon finner sted eller avtales”. Det kan her virke som om tidspunktet for realisasjon er et annet enn tidspunktet for inngåelse av avtale. Som ovenfor nevnt er det inngåelse av gyldig og definitiv avtale som regnes som realisasjonstidspunktet. Dette kan få betydning i tilfeller der avtalevilkåret ikke uttrykkelig er nevnt i loven. Vilkåret må anses som en presisering av hvilket tidspunkt som legges til grunn ved realisasjon. Det hadde etter min mening kanskje vært best å si i en egen bestemmelse at avtale om realisasjon gjør at formuesgodet anses realisert i forhold til innvinning.

4.2 Opsjonsavtale er ikke realisasjon

Tidspunktet en avtale mellom to parter anses som gyldige og definitiv legges etter reonementet ovenfor til grunn som realisasjonstidspunktet. En intensjonsavtale er således ikke en endelig og bindende avtale som kan føre til innvinning eller pådragelse av gevinst eller tap. Det kan imidlertid oppstå et spørsmål om en avtale likevel må anses endelig og bindende til tross for at den fremstår som ubindende. Salg av en kjøpsrett til eget formuesgode ble drøftet av Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse. Her var spørsmålet om salget av opsjonen innebar realisasjon av en bolig. Dette hadde betydning for om perioden etter opsjonssalget kunne regnes med til botiden i skatteloven § 9-3.

Spørsmålet om en inngåelse av en opsjonsavtale gjorde at en boligeiendom ble ansett som realisert ble behandlet i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet i mai 2002⁶⁶. Saksforholdet var her at selger, en privatperson, ville inngå en opsjonsavtale

⁶⁶ BFU 33/02.

med kjøper, Y-gaten AS, der kjøper av opsjonen fikk en rett, men ingen plikt til å kjøpe boligen om halvannet til to år. Selger ønsket å oppfylle botidskravene i skatteloven som ville gi skattefri gevinst før han realiserte eiendommen, han hadde til hensikt å flytte til boligen og bo der til eiendommen ble solgt/opsjonen innløst. Det avgjørende for selger da var at selve opsjonsutstedelsen ikke ble ansett som realisasjon av boligen. Selger skulle få et kontantbeløp som vederlag for opsjonen, men beløpets størrelse er ikke oppgitt.

Skattedirektoratet drøfter i sin vurdering hva som ligger i realisasjon, de viser til skatteloven § 9-2 første ledd der realisasjon beskrives som overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsretten. Uten å gå noe nærmere inn på hva som ligger i dette konkluderer Skattedirektoratet med at etter deres oppfatning er boligeiendommen ”realisert når partene på en bindende og endelig måte er blitt enige om at leiligheten skal overdras og de vesentlige vilkår for overdragelsen er fastsatt, herunder vederlagets størrelse”. Videre mener så Skattedirektoratet at inngåelse av en opsjonsavtale ikke er realisasjon fordi dette bare er en rett til å kjøpe eiendommen, ikke en bindende avtale. Det er først når opsjonskjøper benytter retten etter avtalen at en bindende avtale kommer i stand og boligen realiseres.

Det andre alternativet loven nevner er at dersom ”realisasjon avtales” jfr. skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav a, så vil adgangen til skattefri gevinst ved salget være avskåret. Skattedirektoratet viser her til sin ovenfor nevnte konklusjon om at opsjonsutstedelse ikke innebærer en avtale om realisasjon, kun en mulighet i fremtiden for at avtalen gjennomføres.

Det kommer som nevnt ikke frem i uttalelsen hvor stor opsjonspremien er, vi får heller ikke vite hva opsjonsavtalen sier om kjøpesummen dersom opsjonen benyttes. Opsjonsavtalen er heller ikke vedlagt saken for Skattedirektoratet og det er for meg uklart om Direktoratet kjenner til beløpene det er snakk om. Selv om det er inngått en opsjonsavtale og at dette som utgangspunkt ikke er nok til å si at de vesentlige vilkår for overdragelse er fastsatt, kan det være grunn til å undersøke de nærmere forhold. Der opsjonspremien er høy i forhold til en fremtidig kjøpesum, kan det i det enkelte tilfellet likevel bli ansett som at realisasjon finner sted på tidspunktet for opsjonsinngåelsen.

Momenter i vurderingen kan være at fremtidig kjøpesum samtidig er veldig lav i forhold til takst slik at sannsynligheten for at opsjonskjøper vil benytte opsjonen er veldig høy. I tillegg er det et moment hvor lang tid det er til det aktuelle kjøpstidspunkt. Dersom det er snakk om kort tid, vil markedsrisikoen for partene bli mindre. Kjøper og selger kan da forutse klarere om opsjonen vil bli benyttet der det er kort tid til aktuell innløsning. For å avgjøre markedsrisikoen er det nødvendig å se på typen formuesgode og sammenligne med lignende opsjoner der det finnes. Man kan kanskje også ta i betraktning andre forhold som gjør at sannsynligheten for at opsjonen benyttes er stor, for eksempel der utsteder er eneste gjenværende eier i et bygg der opsjonskjøper sitter med de resterende leilighetene. Hvor grensen mellom opsjon og kjøpsavtale med forskuddsbetaling går er uklart, sikkert er det at det er en glidende overgang der grensen må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Denne forhåndsuttalelsen kan kanskje tyde på at det er adskillig adgang til å inngå opsjonsavtaler uten at dette blir ansett som realisasjon.

Resultatet av at opsjonsavtaler ikke blir ansett som realisasjon vil kunne få betydning også dersom boligmarkedet faller og selger ønsker å sikre seg et fradrag for tapet. Dette var jo særlig aktuelt på begynnelsen av 90-tallet og kan bli det igjen. Dersom selger kjøper en opsjon eller rett til å selge en leilighet til kjøper på et fremtidig tidspunkt etter at selger har flyttet fra boligen eller fritidseiendommen, og ikke benyttet disse i tilstrekkelig lang tid, vil det kunne gi rett til fradrag. Selger kan leie ut eiendommen i mellomtiden og med garanti for salg på et bestemt fremtidig tidspunkt til et fastsatt beløp, vil mellomfinansieringen bli rimeligere. Hvor aktuelt det blir å benytte dette instrumentet er vel heller usikkert. En opsjonsordning som nevnt er naturlig prisdempende og kjøpere vil nok være tilbakeholdne med dette med mindre vilkårene er gode.

En bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet er naturlig nok bindende for Skattedirektoratet, men bare ovenfor den parten som har bestilt uttalelsen. Uttalelsen betydning som rettskilde er begrenset, men den kan være en nyttig indikasjon på hvordan lignende saker oppfattes av forvaltningen.

4.3 Tvangsavståelse

Et spørsmål er på hvilket tidspunkt ekspropriasjon og annen tvangsavståelse anses å ha funnet sted. I forhold blant annet reglene om bo- og eiertid ved bolig og fritidsboliger kan det ha stor betydning hvilket tidspunkt som legges til grunn som realisasjonstidspunkt. Ved salg ble realisasjonstidspunktet i forhold til innvinningen satt til det tidspunkt det forelå en bindende og endelig avtale der de vesentlige vilkår, inkludert vederlag var fastsatt. Dette ble formulert i Eide-dommen⁶⁷, denne dommen gjaldt det gamle avhendelsesbegrepet, men er fremdeles aktuell. Ved ekspropriasjon har vi i realiteten en avtale der den ene parten dikterer vilkårene og ekspropriaten blir bundet av et vedtak fattet av eksproprianten, spørsmålet vil da være på hvilket tidspunkt det foreligger et bindende og endelig vedtak om ekspropriasjon der også vederlaget er fastsatt.

Ved ekspropriasjon har ekspropriaten ingen kontroll over tidspunktet for innvinning. I salgstilfellene er derimot muligheten stor for å tilpasse seg reglene slik at det sjelden inngås avtaler før det er gunstig for selger i forhold til gevinst- og fradragreglene. Etter omstendighetene kan vi da få enkelte ufordelaktige tilfeller for enkelte eksproprier uten mulighet for å påvirke tidspunktet som legges til grunn. Dette kan heller ikke lede til ytterligere krav på erstatning, skatteulempe erstattes ikke jfr ekspropriasjonerstatningsloven § 3 andre ledd.⁶⁸ En muligheten ekspropriaten har til å påvirke tidspunktet for innvinningen er å forsøke å få ekspropriasjonen utsatt til vilkårene om skattefritak er oppfylt. Dette kan ikke gjøres ved å inngå en avtale med samme innhold som vedtaket, siden en avtale regnes som oppfyllelse av innvinningskriteriet ved realisasjon. Administrativ praksis har lagt til grunn at ekspropriasjonsvedtaket innebærer innvinning når skjønnet er endelig og eksproprianten har krevd å bli satt i besittelse av eiendommen.⁶⁹ Ved forhåndstiltredelse antar skattedirektoratet at avhendelsen har funnet sted der eksproprianten tiltrer eiendommen. Forhåndstiltredelse kan gis frivillig og i medhold av oregningsloven § 25.⁷⁰ I et vedtak

⁶⁷ Rt 1995 s 872. (Eide).

⁶⁸ lov av 6. april 1984 nr. 17. Lov om vederlag ved oregning av fast eiendom.

⁶⁹ Utv 1981 s 506.

⁷⁰ lov av 23. oktober 1959 nr. 3. Lov om oregning av fast eiendom.

fra Riksskattenemnda fra 1989 ble det tidspunktet Vegvesenet tok grunnen i sin besittelse og det var klarlagt at overtakelse ville finne sted lagt til grunn som avhendelsestidspunkt i denne sammenheng.

Reglen i skatteloven § 14-70 gir skattyter mulighet til å få utsatt tidspunktet for beskatningen av gevinst ved visse former for tvangssalg. Tilfeller som omfattes er ødeleggelse som brann og andre ulykker, ekspropriasjon, odelsløsning, makeskifte og innløsning av festet tomt. Skattyter må innen utløpet av året etter realisasjonsåret inngå avtale om det nye ervervet. Bakgrunnen for regelen er hensynet til skattyter som ønsker å gjenopprette situasjonen ved å reinvestere vederlaget.⁷¹ Ved tvangsoverføringer av denne typen er det ikke skattyter som velger tidspunkt for realisering og forarbeidene peker på at en beskatning av gevinst i slike tilfeller ville kunne føre til at skattyter ikke kan benytte erstatningsbeløpet til å skaffe seg tilsvarende eiendom.

5 Konklusjon/avslutning

I denne oppgaven har jeg tatt for meg hovedtilfellene av former som regnes som realisasjon. I tillegg har jeg forsøkt å gå i dybden og analysere noen sentrale problemstillinger ved overdragelse. Videre forsøkte jeg å gi en karakteristikk av de momenter som foreligger ved avgjørelsen av tidspunktet for når innvinningen anses å foreligge.

Realisasjonsprinsippets kjerne fant vi i avhendelsesbegrepet som tidligere var det sentrale innvinnings- og pådragelseskriterium for henholdsvis gevinster og tap. Her er det regulære salg utgangspunktet og i det overlegent viktigste og mest praktiske transaksjonsform. I tillegg har vi tilgrensende transaksjonsformer som ulike former for bytte og salg med et element av gave. Gavesalg er noe spesielt ved at det her er en glidende overgang til tilfeller som faller utenfor realisasjonsbegrepet, der vederlaget regnes som symbolsk.

Også opphør av eiendomsrett omfattes nå av realisasjonsbegrepet. Dette var opprinnelig holdt utenfor begrepet ved innføringen i forbindelse med skattereformen, men kom inn ved ny lovtekst i 1999 etter at praksis i stor grad godtok dette som realisasjon.

Det sentrale vilkår for at realisasjon skal anses å ha funnet sted er at eierinteressen i formuesgodet er opphørt. Der selger fremdeles har risikoen for verdisvingninger anses formuesgodet ikke for realisert. I Troll Salmon-dommen illustreres et tilfelle der interessen videreføres i kraft av aksjonærposisjonen. Nordea-dommen tar for seg et tilfelle der vurderingen går på mye av det samme, skattyter viderefører interessen i formuesgodet. Ved overdragelse er det et krav at formuesgodet overføres til et annet subjekt, her fant vi at vi at definisjonen av skattesubjekt måtte være avgjørende. Til tross for at et selskap er heleid av skattyter anses en overføring til denne som realisasjon. Dette fulgte av Hydro-dommen og tidligere praksis. Avtaler mellom partene kan imidlertid føre til at eierinteressen ikke anses oppgitt av selger ved overføringen, her kan vi trekke frem Kallevig- og Nordea-dommen. Her er det nok behov for en presisering av hvor sterke føringer som kreves eller om det er avgjørende at selger har en plan som blir etterfulgt.

Tidspunktet for innvinningen avhenger som hovedregel av når det foreligger en bindende og endelig avtale og de vesentlige avtalevilkår, herunder vederlaget er avtalt. Generelt kan vi si at tidspunktet for risikoens overgang er avgjørende. Her kan vi få grensetilfeller der det inngås opsjoner som gir rettigheter, men i utgangspunktet ingen plikt. I de tilfeller valgfriheten nærmest er konstruert for å utsette innvinningstidspunktet kan avtalen likevel anses som bindende ved utstedelse.

⁷¹ Ot. prp. nr. 35 1990-91 s 304, andre spalte.

Litteraturliste

- Bergo, Knut. *Børs og verdipapirrett*. Oslo 1998
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. 5. utgave Oslo, 2001
- Skattelovkommentaren 1997/98*. Greini...[et al.]
- Einar Harboe, Gudmund Knudsen, Ragnar Østensen *Aksjeselskapet, Beskatningen av aksjeselskaper og aksjonærer* 4. utg. Oslo 1991.
- Gevinstbeskatning ved salg av fast eiendom*. Sverre Koch... [et al.]. 2.utgave Oslo, 1993
- Hauge, Harald *Realisasjonsprinsippet som peridiseringsregel*. Oslo, 2001
- Hov, Jo *Avtaleslutning og Ugyldighet*. Oslo 1998
- Norsk Lovkommentar. Gyldendal Rettsdatas elektroniske bibliotek.
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4. utgave Oslo, 2001
- Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utgave Oslo, 1990

Artikler

- Dragvold, Petter. *Realisasjonsbegrepet/reelt tap* Skatterett 1995 s 88-89
- Hungnes, Geir. *Gavebegrepet i skatterettslig sammenheng, krav til gavehensikt?* Skatterett 1998 s 69-73
- Zimmer, Frederik. *Notis Skattelovgivning og pedagogikk* Skatterett 2000 s 274-275
- Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2001* Skatterett 2002 s 287- 302
- Steen Holm, John. *Skatt av ekspropriasjoner*
www.eurojuris.no/ejnweb.nsf/0/e794flec28070d58c12566e100637b13?OpenDocument
- Woldseth, Kjell. *Aksjegevinster og tap* Utv 1994 s 132 flg.

Liste over forarbeider

Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992.

Ot. prp. nr.86 (1997-1998) Ny skattelov.

Avgjørelser

Rt. 1924 s 353.

Rt 1925 s 472. (Kallevig).

Rt 1925 s 728.

Rt. 1925 s 624 (Oskar Larsen).

Rt. 1926 s 83 (Hall).

Rt 1928 s 495 (Finne).

Rt. 1965 s 1094. (Thora Nielsen).

Rt. 1981 s 1137 (Hafskjold).

Utv. 1998 s 707. (Indre Follo herredsrett)

Rt 1998 s 1425. (Troll Salmon).

Utv 2000 s 40.

Rt 2001 s 170. (Espeland).

Rt. 2001 s 282 (Nielsen).

Rt 2002 s 456.

Rt. 2002 s 798.

Rt 2002 s 1110.